

DIE ANWENDBARKEIT DER
REINVESTITIONSVERGÜNSTIGUNG
NACH § 6b DES EINKOMMENSTEUER-
GESETZES IN GRENZFÄLLEN

DISSERTATION

zur Erlangung des Grades eines
DOKTORS DER RECHTE
des Fachbereichs Rechts- und Wirtschaftswissenschaften
der Johannes Gutenberg-Universität Mainz

vorgelegt von
Hans-Rüdiger Stahlschmidt
aus Marburg a. d. Lahn

Mainz 1975



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41554413_0004

DIE ANWENDBARKEIT DER
REINVESTITIONSVERGÜNSTIGUNG
NACH § 6b DES EINKOMMENSTEUER-
GESETZES IN GRENZFÄLLEN

DISSERTATION

zur Erlangung des Grades eines
DOKTORS DER RECHTE
des Fachbereichs Rechts- und Wirtschaftswissenschaften
der Johannes Gutenberg-Universität Mainz

vorgelegt von
Hans - Rüdiger Stahlschmidt
aus Marburg a. d. Lahn

Mainz 1975



Erstberichterstatter:

Professor Dr. jur. Adolf Grass

Zweitberichterstatter:

Professor Dr. jur. Hubert Armbruster

Tag der mündlichen Prüfung:

10. November 1975

INHALTSÜBERSICHT

Seite

Schrifttumsverzeichnis.....	3
-----------------------------	---

Einleitung

Die Bedeutung der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG im Gesamtsystem der Einkommenbesteuerung, ihre wirtschaftliche Zielsetzung und ihre bisherige Entwicklung.....	11
--	----

I. Der subjektive Geltungsbereich der Reinvestitions- vergünstigung bei Personengesellschaften

1. Gewinnübertragungen bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern.....	32
a. Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft.....	33
b. Wirtschaftsgüter eines Gesellschafters, die dem Betrieb einer Personengesellschaft dienen.	54
2. Gewinnübertragungen zwischen personenidentischen Gesellschaften.....	56
a. Überführung begünstigter Wirtschaftsgüter.....	57
b. Übertragung stiller Reserven.....	59
3. Die Entnahme von Wirtschaftsgütern.....	60
4. Sonstige gesellschaftliche Vorgänge.....	63
a. Ausscheiden eines Gesellschafters.....	63
b. Auflösung und Realteilung der Personengesell- schaft.....	67
c. Umwandlung.....	69

II. Die Ermittlung des abzugsfähigen Veräußerungsgewinns in besonderen Fällen

1. Buchwert zum Zeitpunkt der Veräußerung.....	70
2. Berechnung des Veräußerungspreises.....	71
3. Nachträgliche Verkaufspreisänderungen.....	79
4. Verdeckte Gewinnausschüttungen.....	81

III. Die Anwendbarkeit der Reinvestitionsvergünstigung
des § 6b EStG bei der Veräußerung von Eigentums-
wohnungen

1. Vorbemerkung.....	88
2. Der begünstigte Personenkreis.....	89
3. Der begünstigte Veräußerungsvorgang.....	93
a. die begünstigten Veräußerungsobjekte.....	93
b. der Zeitpunkt der Veräußerung.....	104
c. die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen.....	107
d. die Sechsjahresfrist.....	110
4. Die begünstigten Reinvestitionsobjekte.....	112

Schrifttumsverzeichnis

- Bärmann-Merle-Pick, Gesetz über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht, Kommentar, 2. Aufl., München 1973
- Becker, Enno, Grundlagen der Einkommensteuer
- Beker, Rutger, Die steuerliche Gewinnverwirklichung bei Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Hinblick auf die Vorschriften der §§ 6b und 6c EStG, Diss., Mainz 1967
- Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 10. Aufl., Bd. I, München 1971, Bd. II, München 1973
- Boettcher, Enno, Zur Mitunternehmerschaft als Institut des Einkommensteuerrechts, Steuer und Wirtschaft 1965, Teil 1, Sp. 35ff
- Brenning, Horst, Das Gesellschafter-Grundstück bei der Personengesellschaft, Betriebs-Berater 1966 S. 446ff
- Bühler, Ottmar, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, 3. Aufl. 1956
- Bühler-Paulick, Einkommensteuer - Körperschaftsteuer, Kommentar, Loseblattausgabe
- el. -, Tauschgeschäfte, Rücklagen für Ersatzbeschaffung und Re-Investitionsvergünstigung nach § 6b EStG, Der Betrieb 1965 S. 124f
- ders., Auflösung von Reinvestitionsrücklagen in Verlustjahren, Der Betrieb 1966 S. 1543f
- ders., Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG: Verkaufspreisänderungen, Der Betrieb 1968 S. 1242f
- ders., Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG und gemischte Schenkungen, Der Betrieb 1971 S. 598f
- ders., Wahlrecht zwischen Reinvestitionsrücklage und Rücklage für Ersatzbeschaffung, Der Betrieb 1971 S. 1643

- ders., Verdeckte Gewinnausschüttung und Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG, Der Betrieb 1971 S. 1794
- en. -, Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG bei Betriebsverlagerung, Der Betrieb 1965 S. 11
- ders., Betriebsvorrichtungen, Gebäudeanlagen und § 6b EStG, Der Betrieb 1965 S. 575
- ders., Nach § 6b EStG übertragbarer Veräußerungsgewinn, Der Betrieb 1968 S. 2152
- ders., Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG bei Veräußerung mehrerer Wirtschaftsgüter mit Gewinn und Verlust sowie bei Geschäftsveräußerung im ganzen, Der Betrieb 1969 S. 1221f
- ders., Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG und verdeckte Gewinnausschüttung, Der Betrieb 1969 S. 1768f
- ders., Gebäudeanlagen und 6b-Vergünstigungen, Der Betrieb 1971 S. 359
- ders., Übertragung stiller Reserven auf einen anderen Betrieb nach § 6b EStG, Der Betrieb 1971 S. 2186
- Felix, Günther, Übertragung stiller Reserven des Anlagevermögens, Betriebs-Berater 1965 S. 553ff
- Fink, Hansludwig, Ist die Bilanzbündeltheorie noch haltbar? Steuerberater-Jahrbuch 1955/56 S. 525ff
- Flume, Werner, Ist der Paragraph 6b EStG schon wieder abbruchreif?, Handelsblatt 1966 Nr. 162 S. 5
- ders., Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenztatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis, Steuerberater-Jahrbuch 1967/68 S. 64ff
- Grass, Das Problem der Gewinnverwirklichung bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, Steuer-Kongress-Report 1964, S. 189ff
- Grieger, Rudolf, Ausgewählte Fragen der Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, Steuerberater-Jahrbuch 1966/67 S. 159ff

- Groener-v.Wallis, Grundzüge der steuerlichen Gewinnermittlung, 3. Aufl., Köln u.a. 1961
- Groh, Manfred, Zur Verrechnung von Entnahmen bei Personengesellschaften, Betriebs-Berater 1969 S. 1389f
- Hanraths, Josef, Übertragung stiller Reserven, Betriebs-Berater 1966 S. 1134f
- Hartmann-Böttcher-Grass, Großkommentar zur Einkommensteuer, Loseblattausgabe, 25. Nachlieferung, Juni 1968
- Heidrich, Joachim, Die Sechsjahresfrist bei der Übertragung stiller Reserven nach § 6b des Einkommensteuergesetzes - Zur Reichweite der Bilanzbündeltheorie -, Betriebs-Berater 1967 S. 749ff
- Heister, Knut, Der Normalfall der Realteilung von Mitunternehmergemeinschaften im Einkommensteuerrecht, Finanz-Rundschau 1968 S. 236ff
- Hellwig, Peter, Ungelöste Probleme aus der Fundgrube des § 6b EStG, Deutsches Steuerrecht 1968 S. 363ff
- Henninger, Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG bei Betriebsverlagerungen, Der Betrieb 1965 S. 379
- Herrmann, Carl, Einzelfragen aus dem Körperschaftsteuerrecht, Steuerberater-Jahrbuch 1968/69 S. 177ff
- Heuer, Gerhard, Der neue § 6b EStG, Finanz-Rundschau 1964 S. 468ff
- Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, 15. Aufl., Köln 1972
- Hofbauer, Max, Zur Abgrenzung von Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb - Insbesondere bei der Verwaltung und Nutzung von Grundbesitz, Betriebs-Berater 1969 S. 666ff
- Hueck, Alfred, Gesellschaftsrecht, 14. Aufl., München 1968
- Klinger, Karl, Die Übertragung stiller Reserven auf Reinvestitionen nach § 6b EStG, Der Betrieb 1965 S. 1187f

- Koepp, Hermann, Wohnungseigentum in der Praxis, 3. Aufl.,
Hamburg 1970
- Kruse, Heinrich Wilhelm, Steuerrecht I, allgemeiner Teil,
3. Aufl., München 1973
- Kühn-Kutter, Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung,
11. Aufl., Stuttgart 1974
- Larenz, Karl, Lehrbuch des Schuldrechts, Bd. II, Besonderer
Teil, 7. Aufl., München u.a. 1965
- Littmann, Eberhard, Kommentar zum Einkommensteuerrecht,
9. Aufl., Stuttgart 1969
- ders., Sachverhaltsfiktionen im Einkommen- und Körperschaft-
steuerrecht, Finanz-Rundschau 1962 S. 67
- Mangold, Fritz, Das Gesellschaftergrundstück in der Bilanz
der Personengesellschaft, Betriebs-Berater 1965
S. 578ff
- Meyer-Arndt, Lüder, Prinzipienfragen der verdeckten Gewinn-
ausschüttung, Der Betrieb 1967 S. 1281ff
- ders., Zulässigkeit einer Fiktion im Bereich der verdeckten
Gewinnausschüttungen?, Der Betrieb 1967 S. 1739f
- Palandt, Otto, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 33. Aufl.,
München 1973
- Paulick, Heinz, Gedanken zur Bilanzbündeltheorie, Finanz-
Rundschau 1964 S. 294ff
- ders., Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, 2. Aufl.,
Köln u.a. 1972
- Peters, Harald, Zur Anwendbarkeit des § 6b EStG bei Personen-
gesellschaften, Steuer und Wirtschaft 1966, Teil 1,
S. 211ff
- Rau, Hans-Gerd, Neues Steuerrecht von A - Z, Loseblatt-
kommentar, Berlin u.a.
- rh -, Gebäudeanlagen und Re-Investitionsvergünstigungen,
Finanz-Rundschau 1969 S. 435

- Richter-Winter, Gewinnübertragungen nach §§ 6b/6c EStG,
Herne, Berlin 1971
- Rudolph, Karl, Bedeutung und Mängel der Reinvestitions-
vergünstigung nach § 6b EStG, Der Betrieb 1966
S. 157ff
- Sauer, Otto, Realteilung einer Personengesellschaft und
Einkommensteuer nach der Rechtsprechung des BFH,
Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A, 1964 S. 22ff
- Scherrer, Gerhard, Veräußerung erworbener und anschließend
bebauter Grundstücke an mehrere Erwerber,
Betriebs-Berater 1972 S. 833f
- Schmidt-Iroschke, Gerhard, Verkauf von ohne Veräußerungs-
absicht erworbenen Eigentumswohnungen, Betriebs-
Berater 1972 S. 830ff
- Schneider, Dieter, Wie wirkt die Übertragung stiller Reser-
ven nach § 6b EStG auf den Veräußerungszeitpunkt
von Anlagen?, Der Betrieb 1969 S. 581ff
- Steinfeld, G., Übertragung stiller Reserven nach §§ 6b und
6c EStG, Die Information 1966 S. 409ff
- Thiel, Rudolf, Gedanken zur Methode der steuerlichen Rechts-
findung, Steuerberater-Jahrbuch 1963/64 S. 161ff
- ders., Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts, Steuer-
berater-Jahrbuch 1965/66 S. 217ff
- ders., Übertragung stiller Reserven, Kommentar zu § 6b des
Einkommensteuergesetzes, Heidelberg 1965
- ders., Die verdeckte Gewinnausschüttung und ihre Bedeutung
für das Einkommen der ausschüttenden Gesellschaft
und das ihrer Gesellschafter, Der Betrieb 1962
S. 1482ff
- Tipke, Klaus, Steuerrecht, Ein systematischer Grundriß,
Köln 1973
- Troll, Max, Grund und Boden - Politik und Steuern,
Schriftenreihe "Steuerrecht und Steuerpolitik",
Heft 12, Heidelberg 1972

- Uelner, Adalbert, Der neue § 6b des Einkommensteuergesetzes,
Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A, 1964 S. 364ff
- ders., Die steuerfreie Übertragung stiller Reserven - Der
neue § 6b EStG, Deutsches Steuerrecht 1964 S. 667ff
- ders., Die neuen Richtlinien zu den §§ 6b und 6c EStG,
Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A, 1966 S. 130ff
- Veiel, O., Zum Steuerrecht der Mitunternehmerschaften,
Steuer und Wirtschaft 1941, Teil 1, Sp. 825ff
- ders., Die Unternehmergeinschaft im Bilanzsteuerrecht,
Steuer und Wirtschaft 1942, Teil 1, Sp. 349ff
- ders., Betriebssteuern, Unternehmer und Unternehmergein-
schaften, Steuer und Wirtschaft 1943, Teil 1,
Sp. 465ff
- Weitnauer-Wirths, Gesetz über das Wohnungseigentum und das
Dauerwohnrecht, Handkommentar, 4. Aufl., München
1972
- Westerfelhaus, Herwarth, Grundlage des steuerrechtlichen
Instituts der verdeckten Gewinnausschüttung,
Der Betrieb 1967 S. 1738f
- Westerfelhaus-Glade, Verdeckte Gewinnausschüttungen als
steuerrechtliches Problem, 2. Aufl. 1961
- Wöhe, Günter, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I,
3. Aufl., München 1972

EINLEITUNG

DIE BEDEUTUNG DER REINVESTITIONSVERGÜNSTIGUNG NACH § 6b EStG IM GESAMTSYSTEM DER EINKOMMENBESTEUERUNG, IHRE WIRTSCHAFTLICHE ZIELSETZUNG UND IHRE BISHERIGE ENTWICKLUNG.

Die der Einkommenbesteuerung unterliegenden Gewinneinkünfte werden durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt. Sie setzen sich zusammen aus den durch den laufenden Geschäftsbetrieb ermittelten Umsatzgewinnen und den Gewinnen, die durch Änderungen im Vermögensstamm erzielt werden. Änderungen im Vermögensstamm, d.h. bei den Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, führen zur steuerlichen Gewinnrealisierung in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem bisherigen Buchwert und dem Erlös abzüglich der Veräußerungskosten.

Der Grundsatz der einkommensteuerlichen Gleichstellung des Vermögenszuwachses mit dem laufenden Umsatzgewinn gilt aber nicht uneingeschränkt. So unterliegen Gewinne, die bei der Veräußerung eines Gewerbebetriebes im ganzen oder eines Teilbetriebes erzielt werden, und die gemäß § 16 Abs. 1 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, nach § 34 EStG einem ermäßigten Steuersatz. Eine gesetzliche Ausnahme besteht auch für Veräußerungsgewinne, die im Zusammenhang mit Rationalisierungsmaßnahmen im Steinkohlenbergbau erzielt werden¹⁾. Die Rechtsprechung hat weitere Ausnahmen zugelassen. Wird die Aufdeckung stiller Reserven infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs oder sonst durch höhere Gewalt erzwungen, können die stillen Reserven erfolgsneutral auf ein Ersatzwirtschaftsgut übertragen oder

1) Vgl. § 30 des Gesetzes zur Förderung der Rationalisierung im Steinkohlenbergbau v. 29. 7. 1963, BGBl 1963 I S. 549.

zunächst einer Rücklage für Ersatzbeschaffung zugeführt werden¹⁾. Ferner tritt beim Tausch von Anteilen an Kapitalgesellschaften keine Verwirklichung der im Wertansatz der abgegebenen Anteile enthaltenen stillen Reserven ein, wenn sich bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ergibt, daß der Anteilstausch steuerrechtlich kein Veräußerungs- und Anschaffungsgeschäft darstellt, weil die abgegebenen und die eingetauschten Aktien wirtschaftlich identisch sind²⁾.

Die bisher umfassendste Möglichkeit, die Einkommenbesteuerung bei Änderungen des Vermögensstammes zu beschränken, ist mit Einführung des § 6b EStG durch das Steueränderungsgesetz 1964 geschaffen worden³⁾. Diese Vorschrift ermöglicht es Steuerpflichtigen, den Gewinn aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Stammvermögens auf die Beschaffungskosten neuer Anlagegüter zu übertragen. Ihre Inanspruchnahme unterliegt indes mancherlei Einschränkungen. Sie kann nur von buchführenden Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden, die Gewinneinkünfte erzielen. Das sind solche aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit. Der Kreis der subjektiv Berechtigten ist durch Einführung des § 6c EStG auf nicht buchführende Steuerpflichtige erweitert worden, die ihren Gewinn nach der Einnahme-Überschuß-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermitteln⁴⁾. Begünstigt sind ferner nur Veräußerungsobjekte, in deren Wertansätzen sich während der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen langfristig stille Reserven gebildet haben. Das sind vor allem Grund und Boden und Gebäude, abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens 25 Jahren und Anteile an Kapitalgesellschaften.

1) RFH, Urt. v. 3. 5. 1944 VI 11/44, RStB1 1944 S. 619.

2) BFH, Gutachten v. 16. 12. 1958 I D 1/57 S, BStB1 1959 III S. 30.

3) Gesetz v. 16. 11. 1964, BGB1 1964 I S. 885.

4) Eingeführt durch Steueränderungsgesetz 1965 v. 14. 5. 1965, BGB1 1965 I S. 377.

Die zahlreichen Äußerungen im Schrifttum, die bisher zu § 6b EStG ergangen sind, reichen von uneingeschränkter Befürwortung bis zu strikter Ablehnung. Eine Stellungnahme dazu setzt voraus, daß Klarheit darüber besteht, welche Funktion der Vorschrift im Gesamtsystem der Einkommenbesteuerung zukommt, inwieweit diese sich mit der gesetzgeberischen Zielvorstellung deckt, und in welchem Umfang eine Vereinbarkeit mit den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen besteht.

Es wurde bereits herausgestellt, daß die Einkommenbesteuerung durch Betriebsvermögensvergleich grundsätzlich auch Gewinne erfaßt, die durch Änderungen im Vermögensstamm, d.h. im Anlagevermögen einer Betriebsstätte, erzielt werden. Voraussetzung für eine Gewinnrealisierung bei Änderungen im Vermögensstamm ist, daß ein Vermögenszuwachs stattgefunden hat. Dieser kann durch verschiedene Gründe veranlaßt worden sein: Grundstücke und Gebäude, die sich bereits seit der Zeit vor der Währungsumstellung im Anlagevermögen eines Steuerpflichtigen befinden, waren von der Neubewertung des Vermögens in der DM-Eröffnungsbilanz ausgenommen. Sie wurden zu den Einheitswerten des Jahres 1935 angesetzt¹⁾. Aber auch bei langlebigen beweglichen Anlagegütern liegen erhebliche Unterbewertungen aus der DM-Eröffnungsbilanz vor²⁾. Zu Unterbewertungen führen nicht selten auch überhöhte Absetzungen für Abnutzung und Sonderabschreibungen. Daneben sind als Indikatoren für einen Vermögenszuwachs noch die ständige Geldentwertung und die damit verbundenen Preissteigerungen sowie echte Wertsteigerungen insbesondere bei den Immobilien zu nennen³⁾.

1) Vgl. § 16 DM-Bilanzgesetz v. 21. 8. 1949, BGBl 1950 I S. 2.

2) Rudolph, Bedeutung und Mängel der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG, DB 1966 S. 157.

3) Vgl. Felix, Übertragung stiller Reserven des Anlagevermögens, BB 1965, S. 553.

Diese Übersicht zeigt, daß die auf Unterbewertungen, Abschreibungen und schleichender Geldentwertung beruhenden Wertsteigerungen bei den Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bei weitem gegenüber den echten Wertsteigerungen, die einen effektiven Vermögenszuwachs bewirken, überwiegen. Dies hat seinen Grund darin, daß die Gewinnermittlung des Einkommensteuergesetzes auf einer nominellen Geldwertrechnung beruht, bei der der tatsächliche Geldwert der Wirtschaftsgüter außer Betracht bleibt¹⁾.

Nomineller und effektiver Vermögenszuwachs werden der Einkommenbesteuerung nur unterworfen, wenn sie realisiert werden, d.h. regelmäßig bei Veräußerung; denn nur bei der Realisierung des Vermögenszuwachses treten die Unterschiede zwischen Buchwerten und Verkehrswerten von Anlagegütern zutage.

Eine Besteuerung des nicht realisierten Vermögenszuwachses findet dagegen nicht statt. Daran wird sich so bald auch nichts ändern, weil einer derartigen Besteuerung vor allem im privaten Bereich erhebliche praktische Schwierigkeiten entgegenstehen, und weil sie einer Steuerharmonisierung im internationalen Bereich entgegenwirken würde, da keine andere westliche Industrienation den nicht realisierten Vermögenszuwachs besteuert. Schließlich wird darauf hingewiesen, daß der nicht realisierte Vermögenszuwachs im Prinzip bereits durch Vermögensteuer und Grundsteuer erfaßt wird²⁾.

Der realisierte Vermögenszuwachs unterliegt der Besteuerung auch nur insoweit, als es sich um betriebliche Veräußerungsgewinne handelt. Veräußerungsgewinne im privaten Bereich bleiben dagegen nach geltendem Recht grundsätzlich

1) Vgl. Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 6b EStG Anm. 1.

2) Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Abschn. II, Rdnr. 28 (S. 69).

unversteuert. Eine Ausnahme bilden die sog. Spekulationsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung bei Grundstücken nicht mehr als zwei Jahre, bei anderen Wirtschaftsgütern, insbesondere Wertpapieren, nicht mehr als sechs Monate beträgt, wenn der Gewinn aus diesen Geschäften mehr als 1.000 DM ausmacht¹⁾.

Die ungleiche Behandlung der Besteuerung von betrieblichen und privaten Veräußerungsgewinnen ist nicht ohne Kritik geblieben. Es sind Vorschläge gemacht worden, die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen insgesamt einzuschränken²⁾. Es ist aber auch die Forderung nach einer umfassenden Besteuerung der Veräußerungsgewinne im betrieblichen wie im außerbetrieblichen Bereich erhoben worden³⁾. Ein internationaler Vergleich zeigt, daß die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung privater und betrieblicher Anlagegüter in den letzten Jahren in fast allen europäischen Industriestaaten neu geregelt worden ist, und daß dabei die privaten Veräußerungsgewinne weitgehend in die Besteuerung einbezogen worden sind⁴⁾.

Die Ermittlung der Gewinneinkünfte bei den buchführenden Steuerpflichtigen, wie sie § 4 Abs. 1 EStG vorschreibt, ist Ausfluß der von der Finanzwissenschaft entwickelten Vermögenszuwachstheorie⁵⁾. Diese beruht, im Gegensatz zur

1) Vgl. § 23 EStG.

2) Vgl. dazu Gutachten der Steuerreformkommission, aaO Rdnr. 35f (S. 70f).

3) Wissenschaftlicher Beirat beim BdF, Gutachten zur Reform der direkten Steuern v. 11. 2. 1967, S. 23f.

4) Gutachten der Steuerreformkommission, aaO Rdnr. 33f (S. 70) sowie Anlage 1 dazu (S. 938).

5) Thiel, Rudolf, Übertragung stiller Reserven, Kommentar, Rdnr. 4 (S. 23).

sog. Quellentheorie, auf der These, daß jeder Vermögenszugang, ganz gleich aus welcher Quelle er kommt und ob es sich um einen regelmäßig wiederkehrenden oder um einen einmaligen Vorgang handelt, als Einkommen zu betrachten ist¹⁾. Sie bewirkt die eingangs bereits aufgezeigte Gleichstellung des realisierten Vermögenszuwachses mit dem laufenden Umsatzgewinn, was bei den Einkunftsarten, bei denen das Einkommen durch Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt wird, also vorwiegend bei den privaten Einkünften, nicht der Fall ist.

Diese Regelung ist, trotz der bereits aufgezeigten Einschränkungen, in mehrfacher Hinsicht unbefriedigend. Aus systematischer Sicht stellt sich die Besteuerung des Vermögenszuwachses als ein Fremdkörper dar. Steuerobjekt bei der Einkommensteuer ist begriffsnotwendig das tatsächlich erzielte Einkommen²⁾. Der Gewinn, der bei der Veräußerung von betrieblichen Anlagegütern erzielt wird, ist aber kein erwirtschaftetes Einkommen; er beruht vielmehr auf nominellem oder echtem Wertzuwachs. Eine systemgerechte Erfassung dieser "Gewinne" könnte somit nur durch eine einheitliche Wertzuwachssteuer erfolgen. Hinzu kommt, daß die Veräußerung von betrieblichen Anlagegütern von den Unternehmern regelmäßig nicht in Gewinnerzielungsabsicht vorgenommen wird, sondern aus Gründen der Rationalisierung, Modernisierung oder Umorganisation ihres Betriebes, um so den eigentlichen Zweck des Unternehmens, durch die Veräußerung von Waren oder Leistungen Gewinne zu erzielen, besser verwirklichen zu können. Auch wenn die Absicht der Gewinnerzielung nicht tatbestandliche Voraussetzung der Einkommenbesteuerung ist, läßt sich doch die allgemeine Feststellung treffen, daß das betriebliche

1) Wöhe, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Bd. I, II 3 b.

2) Vgl. Tipke, Steuerrecht, § 11 B 2.1. (S. 126).

Anlagevermögen, im Gegensatz zum Umlaufvermögen seinem Wesen nach nicht dazu bestimmt ist, bei der Veräußerung Gewinne abzuwerfen¹⁾.

Ein weiterer erheblicher Mangel dieser Regelung liegt darin begründet, daß sie bei der Realisierung des Vermögenszuwachses von Wirtschaftsgütern des betrieblichen Anlagevermögens echte Wertsteigerungen und sog. Scheingewinne gleichermaßen der Besteuerung unterwirft. Es wurde bereits gezeigt, daß die Scheingewinne, begünstigt durch das Festhalten an der Nominalwertrechnung, gegenüber den echten Wertsteigerungen erheblich überwiegen. Dies führt häufig zu einer mit dem Steuerobjekt "Einkommen" im Grunde nicht zu vereinbarenden Substanzbesteuerung²⁾. Der Effekt dieser negativen Auswirkung wird noch dadurch erhöht, daß durch die Einbeziehung des effektiven und nominellen Vermögenszuwachses eine zusätzliche Progressionssteigerung in der betreffenden Veranlagungsperiode erzielt wird³⁾.

Mit der Möglichkeit der erfolgsneutralen Übertragung aufgedeckter stiller Reserven auf Reinvestitionsgüter trägt § 6b EStG dazu bei, den aufgezeigten Mängeln der Vermögenszuwachsstheorie entgegenzuwirken. Die Vergünstigung wirkt bei den nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern wie eine langfristige zinslose Stundung, die regelmäßig einer Steuerbefreiung gleichkommt⁴⁾. Damit wird die systemfremde Besteuerung des Wertzuwachses sowie die Besteuerung von Scheingewinnen durch die Einkommensteuer, die sich gerade bei den Grundstücken besonders bemerkbar machte, weitgehend ausgeschaltet. Bei den abnutzbaren

1) Uelner, Der neue § 6b des Einkommensteuergesetzes, DStZ, Ausg. A, 1964, S. 364; Heuer, Der neue § 6b EStG, FR 1964 S. 468.

2) Vgl. Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Bd. I § 6b Anm. 1 (S. 942); Uelner, Der neue § 6b des Einkommensteuergesetzes, aaO.

3) Vgl. Troll, Grund und Boden - Politik und Steuern, S. 21.

4) Vgl. Troll, aaO S. 23.

Wirtschaftsgütern ist die Stundungswirkung wegen der verringerten Abschreibungsmöglichkeit bei den Reinvestitionsgütern geringer. Dennoch werden auch bei diesen Gütern die negativen Auswirkungen der Vermögenszuwachstheorie weitgehend beseitigt. Es kann deshalb festgestellt werden, daß der Gesetzgeber mit der Einführung des § 6b EStG einen bedeutenden Schritt in Richtung einer pragmatischen Fortentwicklung des einkommensteuerlichen Gewinnbegriffs getan hat. Es ist sogar die Ansicht vertreten worden, § 6b EStG indiziere einen neuen Gewinnbegriff¹⁾. Daran ist zutreffend, daß die Vorschrift die allgemeinen steuerlichen Gewinnermittlungsgrundsätze insofern ändert, als sie zuläßt, daß die bei der Veräußerung von betrieblichen Anlagegütern aufgedeckten stillen Reserven, die bisher grundsätzlich sofort und in voller Höhe nach dem allgemeinen Tarif zu versteuern waren, steuerlich neutralisiert werden können. Aus systematischer Sicht scheint diese Auffassung dennoch zu weitgehend, weil der bereits bestehende Regel-Ausnahme-Mechanismus im Prinzip beibehalten wird, wenngleich die durch § 6b EStG ausgelösten Folgen einem partiellen Verzicht auf die Gewinnermittlung nach der Vermögenszuwachstheorie gleichkommen.

Es war auch nicht der Wille des Gesetzgebers, einen neuen Gewinnbegriff einzuführen. Ebensowenig war es sein primäres Anliegen, die bestehende Ungleichbehandlung in der Besteuerung betrieblicher und privater Veräußerungsgewinne zu beseitigen. Die Gewinnermittlungsvorschriften sollten lediglich verbessert werden für "Veräußerungen von Anlagegütern zur strukturellen Anpassung in volks- und betriebswirtschaftlich erwünschten Fällen"²⁾. Damit ist zum Ausdruck

1) Grass, Das Problem der Gewinnverwirklichung bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, Steuer-Kongreß-Report 1964 S. 189ff.

2) Vgl. die allgem. Begründung zum Steueränderungsgesetz 1964, BT-Drucksache IV/2400 S. 41.

gebracht, daß es dem Gesetzgeber um die Schaffung einer wirtschaftslenkenden Steuervorschrift ging. In der Gesetzesbegründung heißt es deshalb unter anderem: "Die ökonomisch sinnvolle Anpassung der Wirtschaft an strukturelle Veränderungen produktionstechnischer, verteilungswirtschaftlicher und regionaler Art wird gegenwärtig dadurch erschwert, daß bei der Veräußerung von Anlagegütern wegen der zumeist niedrigen Buchwerte oftmals hohe Veräußerungsgewinne entstehen, die der Gewinnbesteuerung unterliegen....Der Zugriff der Gewinnsteuern auf die Veräußerungsgewinne hat zu einer weitgehenden Stagnation des Veräußerungsverkehrs nicht nur von Grundstücken, sondern auch von Beteiligungen und sonstigen Anlagen mit langfristiger Anlagedauer geführt"¹⁾.

Die Zulässigkeit von Steuergesetzen mit außerfiskalischer Zielsetzung ist unter der Voraussetzung anerkannt, daß sich die Ziele, die mit der steuerpolitischen Maßnahme realisiert werden sollen, mit der bestehenden Wirtschafts- und Gesellschaftsordnung und den für eine gerechte Besteuerung aufgestellten Prinzipien vereinbaren lassen²⁾.

Das erklärte Ziel des Gesetzgebers, volks- und betriebswirtschaftlich erwünschte Strukturveränderungen zu begünstigen, paßt sich in geradezu idealer Weise in unsere durch den sog. Ordo-Liberalismus geprägte Wirtschaftsordnung ein. Auch werden durch die gesetzgeberische Zielsetzung als solche die allgemeinen Besteuerungsgrundsätze nicht verletzt. Durch die erstrebten Strukturveränderungen sollen vielmehr die Voraussetzungen für eine gerechte, auf der Grundlage der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen basierende Steuerlastverteilung geschaffen werden. Deshalb kann unter dem Gesichtspunkt der gesetzgeberischen Ziel-

1) Vgl. Begründung zum Steueränderungsgesetz 1964, aaO S. 46.

2) Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission, Abschn. I Rdnr. 66f (S. 35).

vorstellung Littmann¹⁾ nicht zugestimmt werden, wenn er meint, § 6b EStG erscheine weder moralisch noch wirtschaftlich gerechtfertigt.

Der angestrebte Gesetzeszweck kann nur erreicht werden, wenn er im Gesetzeswortlaut hinreichenden Ausdruck gefunden hat. Es ist die Ansicht vertreten worden, daß in einer Reihe von förderungswürdigen Fällen mit § 6b EStG nicht geholfen werden könne, wohingegen andererseits Geschäftsvorfälle begünstigt würden, deren steuerliche Förderung der Gesetzgeber nicht beabsichtigt habe²⁾.

Rudolph³⁾ bemängelt, daß die Gewährung der Vergünstigung von der Reinvestition in neue Anlagegüter abhängig sei. Diese Konzeption unterstelle, daß Veräußerungen und Anschaffungen von Anlagegegenständen in einem Unternehmen laufend vorkommen. Diese Voraussetzung sei aber nur bei den Großunternehmen gegeben, während bei Klein- und Mittelbetrieben Zu- und Abgänge von Anlagegütern oft gar nicht und erst recht nicht bei den vom Gesetz aufgeführten Anlagegruppen vorlägen. Dadurch werde die Wettbewerbssituation der Klein- und Mittelbetriebe gegenüber den Großunternehmen verschlechtert, obwohl der Gesetzgeber dem Mittelstand ebenfalls helfen wollen. Die Möglichkeit, aufgedeckte stille Reserven in Rücklage zu stellen und innerhalb der gesetzlichen Fristen auf Neuanschaffungen zu übertragen, greife als Hilfe für Klein- und Mittelbetriebe im Falle von Betriebsverlagerungen, Umstellungen oder Rationalisierungen ebenfalls nicht ein, weil die Ersatzbeschaffungen in der Regel zeitlich vor dem Verkauf vorgenommen würden, das Gesetz aber nur Reinvestitionen begünstige, die frühestens im Wirtschaftsjahr der Veräußerung vorgenommen werden⁴⁾.

1) Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 6b Rdnr. 2 (S. 805).

2) Hellwig, Ungelöste Probleme aus der Fundgrube des § 6b EStG, DStR 1968, S. 363.

3) Bedeutung und Mängel der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG, DB 1966 S. 159.

4) Rudolph, aaO.

An dieser Ansicht ist zutreffend, daß der Gesetzgeber eine gleichmäßige Begünstigung der beteiligten Wirtschaftskreise hätte erreichen können, indem er z.B. von der Bindung der Vergünstigung an Neubeschaffungen abgesehen und statt dessen den bei der Veräußerung von Anlagegütern realisierten Vermögenszuwachs einem ermäßigten Steuersatz unterworfen hätte, wie dies u.a. in den USA und Belgien geschieht¹⁾. Diese Methode ist jedoch zur Erreichung des Gesetzeszwecks ungeeignet. Bei Personengesellschaften z.B. könnten die erzielten Veräußerungsgewinne entnommen werden. Aber auch sonst wäre in keiner Weise sichergestellt, daß die steuerbegünstigten Gewinne Verwendung im Sinne der strukturpolitischen Zwecksetzung finden würden.

Von der Ausdehnung der Vergünstigung auf Neubeschaffungen, die bereits im Wirtschaftsjahr vor der Veräußerung vorgenommen wurden, konnte der Gesetzgeber absehen, weil durch die Gewährung der Vergünstigung gerade erst der Anreiz für Veräußerungen und Neubeschaffungen geschaffen werden sollte, die ohne die Gewährung der Vergünstigung unterblieben wären. Zudem läßt sich bei Betriebsverlagerungen, bei denen zur Vermeidung von Produktionsunterbrechungen vor Aufgabe der bisherigen Betriebsstätte zunächst die neuen Fabrikationsgebäude erstellt werden müssen und erst anschließend die Verlagerung vollzogen werden kann, so daß die Veräußerung der bisherigen Betriebsstätte nicht innerhalb desselben Wirtschaftsjahres erfolgen kann, die Anwendung des § 6b EStG dadurch sicherstellen, daß bei Erwerb bzw. Erstellung der neuen Produktionsstätten die Sachherrschaft über die bisherige Betriebsstätte bereits auf deren Käufer übertragen wird²⁾.

Gegenüber der Reinvestition als Tatbestandsvoraussetzung hat die Absicht der Reinvestition keinen Eingang in den Gesetzeswortlaut gefunden. Dies hat zur Folge, daß Steuer-

1) Thiel, Rudolf, aaO Rdnr. 3 (S. 22).

2) - en. -, Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG bei Betriebsverlagerung, DB 1965 S. 11; ferner Henninger, Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG bei Betriebsverlagerungen, DB 1965 S. 379.

pflichtige Gewinne aus der Veräußerung begünstigter Anlagegüter zunächst in Rücklage stellen können, um sie dann innerhalb der gesetzlichen Fristen je nach dem Ergebnis des Wirtschaftsjahres aufzulösen. Sie haben damit die Möglichkeit, Einfluß auf die Steuerhöhe zu nehmen und einer hohen Steuerprogression in einkommenstarken Jahren entgegenzuwirken¹⁾. Damit wirkt sich die Vergünstigung auch in Fällen aus, die in keinem Zusammenhang mit dem Gesetzeszweck stehen. Diese in ihrer wirtschaftlichen Tragweite nicht überzubewertende Folge hat der Gesetzgeber offenbar in der richtigen Erkenntnis in Kauf genommen, daß einerseits zur Erfüllung des Gesetzeszwecks die Möglichkeit der Rücklagenbildung erforderlich ist, andererseits die Aufnahme der Reinvestitionsabsicht als Tatbestandsvoraussetzung wegen der kaum praktikablen Nachprüfbarkeit subjektiver Tatbestandsmerkmale wenig sinnvoll gewesen wäre. Weniger unter dem Aspekt der Erreichung des Gesetzeszwecks als unter dem der Steuergerechtigkeit ergibt sich daraus die positive Nebenwirkung, daß Unternehmen mit geringen Reinvestitionsmöglichkeiten auch in gewissem Umfang von der Vergünstigung profitieren können.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist gegen § 6b EStG vorgebracht worden, die Übertragbarkeit stiller Reserven schiebe den Veräußerungs- bzw. Ersatzbeschaffungszeitpunkt von Wirtschaftsgütern in Fällen hinaus, in denen eine Erleichterung der Veräußerung strukturellpolitisch erwünscht wäre. § 6b EStG verhindere damit geradezu in vielen Fällen seine strukturellpolitische Zielsetzung²⁾. Ausgangspunkt dieser Ansicht ist die zur Berechnung des betriebswirtschaftlich optimalen Veräußerungszeitpunkts maßgebliche Theorie, wonach eine Veräußerung sich dann lohnt, wenn der Durchschnittsgewinn je Jahr

1) Vgl. dazu Hellwig, aaO S. 364; -el. -, Auflösung von Reinvestitionsrücklagen in Verlustjahren, DB 1966 S. 1543f.

2) Schneider, Dieter, Wie wirkt die Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG auf den Veräußerungszeitpunkt von Anlagen?, DB 1969 S. 581ff.

aus dem Ersatzwirtschaftsgut größer ist als der Zusatzgewinn eines Jahres bei Weiterverwendung des alten Wirtschaftsguts¹⁾. Diese Ansicht beruht also auf der Prämisse, daß ein Unternehmer eine an sich geplante Veräußerung eines Anlageguts auf ein späteres Wirtschaftsjahr verschiebt, weil durch die Möglichkeit der Übertragung der stillen Reserven dies für ihn wirtschaftlich vorteilhaft ist.

Diese Ansicht erscheint nicht zutreffend, weil sie von einer unrichtigen Voraussetzung ausgeht. Durch § 6b EStG wird nicht primär die unternehmerische Entscheidung über den Zeitpunkt von Veräußerungen und Neubeschaffungen beeinflusst, sondern es wird für den Unternehmer der Anreiz zu strukturell erwünschten Veräußerungen geschaffen, die sonst zum Nachteil der Volkswirtschaft ganz unterblieben wären.

Insgesamt läßt sich die Feststellung treffen, daß der Gesetzeswortlaut durchaus zur Verwirklichung der strukturellen Zielsetzung geeignet ist, wenngleich nicht ganz auszuschließen ist, daß bisweilen Vorgänge begünstigt werden, die dem besonderen Gesetzeszweck nicht entsprechen. Andererseits bringt es die Komplexität des zu regelnden Sachverhalts mit sich, daß vom Gesetzeswortlaut nicht ausdrücklich alle Fälle erfaßt werden, die nach der gesetzgeberischen Intention förderungswürdig sind. Bei der Auslegung der Vorschrift wird deshalb zu untersuchen sein, inwieweit eine Einbeziehung dieser Fälle mit den herkömmlichen Auslegungsmethoden erreicht werden kann, und in welchen Fällen der mögliche Wortsinn der Vorschrift eine Einbeziehung an sich förderungswürdiger Vorgänge nicht zuläßt, so daß Abhilfe nur durch den Gesetzgeber selbst geschaffen werden kann.

Für die Auslegung der Vorschrift ist es auch von Bedeutung, ob die außerfiskalische Zielsetzung der Vorschrift, die der Gesetzgeber mit ihrer Einführung verfolgt hat, heute noch den Zwecken unserer Wirtschafts- und Strukturpolitik zu

1) Schneider, Dieter, aaO.

dienen geeignet ist, denn für die Gesetzesauslegung ist in erster Linie der objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, maßgebend. Daneben kommt der Entstehungsgeschichte der Vorschrift nur insofern Bedeutung zu, als sie die Richtigkeit einer nach den angegebenen Grundsätzen erhaltenen Auslegung bestätigt oder Zweifel behebt, die auf dem angegebenen Weg allein nicht ausgeräumt werden können¹⁾.

Dazu ist von maßgeblicher Seite die Ansicht vertreten worden, daß die für die Einführung der Vorschrift maßgeblichen Gründe auch heute noch gelten. Besondere Bedeutung wird der Vorschrift in zunehmendem Maße für die internationale Wettbewerbsfähigkeit nationaler Unternehmen beigemessen²⁾.

Darüber hinaus wird es Vorgänge geben, die der Gesetzgeber, wenn er heute zu entscheiden hätte, aufgrund wirtschaftlicher und struktureller Veränderungen in die Vergünstigung einbeziehen würde. Auch diese Fälle werden bei der Auslegung der Vorschrift zu beachten sein.

In einem Falle hat der Gesetzgeber bereits strukturpolitischen Erfordernissen Rechnung getragen. Durch § 82 Städtebauförderungsgesetz sind die Reinvestitionsfristen für besonders bezeichnete Maßnahmen der Stadtsanierung von zwei bzw. vier auf sieben bzw. neun Jahre verlängert und das Erfordernis der sechsjährigen ununterbrochenen Zugehörigkeit zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte auf zwei Jahre verkürzt worden³⁾.

Wirtschaftslenkende Steuervorschriften müssen nicht nur in ihrer Zielsetzung den für eine gerechte Besteuerung aufgestellten Prinzipien entsprechen, es muß sich auch ihre Anwendung in der Praxis mit den allgemeinen Besteuerungsgrundsätzen vereinbaren lassen.

1) BVerfG, Urt. v. 21. 5. 1952 - 2 BvH 2/52, BVerfGE Bd. 1 S. 299.

2) Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission, Abschn. II Rdnr. 63 (S. 76).

3) Gesetz v. 27. 7. 1971, BGBl 1971 I S. 1125.

Anknüpfungspunkt einer jeden Besteuerung ist die Leistungsfähigkeit der Steuersubjekte. Durch die von § 6b EStG ausgehende Steuerstundungs- bzw. Steuerbefreiungswirkung wird die Leistungsfähigkeit der von der Vorschrift begünstigten Steuerpflichtigen erhöht. Gleichzeitig wird die unserer Einkommenbesteuerung inhärente Ungleichbehandlung bei den Veräußerungsgewinnen abgebaut. Dies geschieht aber nicht ausnahmslos, sondern nur in den vom Gesetz für förderungswürdig erklärten Fällen, während die nicht erfaßten Fälle weiterhin der Gefahr einer Substanzbesteuerung unterliegen. Damit könnte § 6b EStG in Konflikt zu der Maxime der steuerlichen Gerechtigkeit und Gleichmäßigkeit der Lastenverteilung geraten. Littmann¹⁾ meint, die Vorschrift führe zu einer erheblichen steuerlichen Vergünstigung der begünstigten Wirtschaftskreise, die diesen das Unternehmerrisiko einseitig abnehme. Während das Millionenheer kleiner Geldsparer laufend Substanzverluste hinnehmen müsse, ohne diese steuerlich irgendwie geltend machen zu können, dürften Steuerpflichtige, die von der wirtschaftlichen Entwicklung und Prosperität besonders begünstigt seien, ihr Vermögen teilweise steuerfrei weiter vermehren, um eines Tages bei weiterem Steigen der stillen Reserven ein endgültiges Steuergeschenk zu erhalten. Diese wohl heftigste Kritik an § 6b EStG überhaupt hält einer sachlichen Überprüfung nicht stand. Daß durch sinkende Geldwerte Substanzverluste eintreten, ist unbestritten. Davon sind alle Gesellschaftsgruppen betroffen. Daran vermag auch § 6b EStG nichts zu ändern. Er bewirkt nur, daß in einem Teilbereich, nämlich bei der Veräußerung von betrieblichen Anlagegütern, die Folgen der Geldentwertung nicht noch durch eine unangemessene Gewinnbesteuerung vergrößert werden. Darin eine steuerliche Ungerechtigkeit zu erblicken, ist verfehlt, weil Veräußerungsgewinne im privaten Bereich steuerfrei sind²⁾.

1) Einkommensteuerrecht, Kommentar, aaO § 6b Rdnr. 2 (S. 805).

2) Vgl. Flume, Ist der Paragraph 6b EStG schon wieder abbruchreif?, Handelsblatt 1966 Nr. 162 S. 5.

Dagegen kann eine Benachteiligung in Fällen der Veräußerung betrieblicher Anlagegüter nicht geleugnet werden, in denen die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Reinvestitionsvergünstigung nicht besteht. Daran zeigt sich, daß es dem Gesetzgeber nicht gelungen ist, eine wirtschaftslenkende Steuervorschrift zu schaffen und gleichzeitig auch die bestehenden Mängel im Besteuerungssystem restlos zu beseitigen.

Eng verbunden mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität. Darunter ist zu verstehen, daß die Wettbewerbsrelationen, die sich ohne die Besteuerung ergeben würden, nicht absichtlich oder unabsichtlich zum Nachteil bestimmter Gruppen verändert werden dürfen¹⁾.

In diesem Zusammenhang muß auch der Vorwurf gesehen werden, durch die Regelung des § 6b EStG werde die Wettbewerbssituation der Klein- und Mittelbetriebe gegenüber den Großunternehmen verschlechtert²⁾. Soweit dieser nicht ganz zu leugnende Nachteil nicht durch die Möglichkeit der Rücklagenbildung ohne Reinvestitionsabsicht bzw. Reinvestitionsmöglichkeit kompensiert wird, kann er nur mit dem besonderen Gesetzeszweck gerechtfertigt werden, der auf andere Weise nicht erreicht werden kann. Die Forderung nach Wettbewerbsneutralität kann heute nicht mehr so verstanden werden, daß durch die Besteuerung in die bestehende Wirtschafts- oder Gesellschaftsstruktur überhaupt nicht eingegriffen werden darf. In dieser ausgeprägten Form ist der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität allerdings in der Zeit des ökonomischen Liberalismus vertreten worden. Er hätte zur Folge, daß wirtschaftslenkende Steuervorschriften überhaupt nicht anerkannt werden könnten, was unserer heutigen Auffassung aber nicht entspricht.

1) Vgl. Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Abschn. I Rdnr. 45 (S. 31).

2) Vgl. Rudolph, aaO.

Neben der außerordentlichen Bedeutung, die § 6b EStG in rechtssystematischer Sicht beizumessen ist¹⁾, ist die fiskalische Bedeutung der Vorschrift eher bescheiden zu nennen. Der durch die Vergünstigung bedingte Steuerausfall ist bei ihrer Einführung auf 100 Millionen DM jährlich geschätzt worden²⁾. Inzwischen soll er nach Auffassung der Bundesregierung 250 Millionen DM jährlich betragen³⁾. Diese Zahlen können indes das tatsächliche Ausmaß der Steuervergünstigung nur annähernd wiedergeben, denn es ist doch sehr ungewiß, ob einerseits die Steuereinsparungen durch Gewinnverlagerungen in Verlustjahre Berücksichtigung gefunden haben, und zum anderen sollen nach dem Gesetzeszweck Veräußerungen begünstigt sein, die ohne die Vergünstigung nicht erfolgt wären, so daß insoweit von einem Steuerausfall überhaupt nicht die Rede sein kann.

Die zeitliche Geltungsdauer der Vorschrift ist nach dem Gesetz unbegrenzt. Es ist vielfach die Forderung erhoben worden, sie abzuschaffen oder zumindest einzuschränken⁴⁾. Demgegenüber hat Grass⁵⁾ schon vor Einführung des § 6b EStG die Ansicht vertreten, daß eine Steuervergünstigung dieses Formats heutzutage irrevisibel sei. Die bisherige Entwicklung hat ihm Recht gegeben. Unter den gegebenen Umständen ist mit einer Änderung oder Aufhebung des § 6b EStG nicht zu rechnen⁶⁾. Eine Änderung wäre allerdings nach dem bisher

1) Vgl. dazu Thiel, Rudolf, Übertragung stiller Reserven, Kommentar, Vorwort (S. 5); Flume, Ist der Paragraph 6b EStG schon wieder abbruchreif?, aaO.

2) Vgl. Grass, Das Problem der Gewinnverwirklichung bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, aaO S. 203.

3) Vgl. 3. Subventionsbericht der Bundesregierung 1971, BT-Drucksache VI/2994 S. 164.

4) Vgl. z.B. Littmann, aaO § 6b Rdnr. 3 (S. 805); Wissenschaftlicher Beirat beim BdF, Gutachten zur Reform der direkten Steuern v. 11. 2. 1967 S. 25.

5) Das Problem der Gewinnverwirklichung bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, aaO S. 204.

6) So auch Troll, Grund und Boden - Politik und Steuern, aaO.

Gesagten unausweichlich, wenn im Zuge der Steuerharmonisierung die privaten Veräußerungsgewinne ganz oder wenigstens bei den Immobilien in die Einkommenbesteuerung einbezogen würden.

Die Tatsache, daß die Gerichte, soweit ersichtlich, mit § 6b EStG in den zehn Jahren seit seiner Einführung kaum befaßt worden sind, legt den Schluß nahe, daß die Steuerpraxis mit der Vorschrift im großen und ganzen zurecht gekommen ist.

Die Diskussion um die Vorschrift wird dennoch bis heute in unveränderter Vehemenz fortgeführt. Dies hat seinen Grund vor allem darin, daß die Vorschrift aus systematischer Sicht einen Fremdkörper im geltenden Besteuerungssystem darstellt¹⁾ und daß infolge ihres Ausnahmecharakters die Rechtsfolge an eine Fülle von zum Teil interpretationsbedürftigen Tatbestandsvoraussetzungen geknüpft ist. Ein weiterer Grund ist darin zu sehen, daß Sachverhalte, deren steuerrechtliche Behandlung ohnehin Schwierigkeiten bereitet, auch bei der Anwendung des § 6b EStG in Erscheinung treten.

Aus der Fülle der Auslegungs- und Abgrenzungsfragen, welche die Vorschrift von Anfang an aufgeworfen hat, können immerhin einige wichtige Fälle genannt werden, deren Beurteilung inzwischen kaum noch in Zweifel gezogen wird, und die ihrerseits für die Beurteilung in Grenzfällen von erheblicher Bedeutung sind.

Tatbestandliche Voraussetzung des § 6b EStG ist, daß bestimmte Wirtschaftsgüter des betrieblichen Anlagevermögens veräußert werden. Damit knüpft die Vorschrift an einen Vorgang an, der nach bürgerlichem Recht die unmittelbare rechtsgeschäftliche Übertragung eines Gegenstandes vom Veräußerer auf den Erwerber bezeichnet. Daran fehlt es, auch bei Zugrundelegung

1) Littmann, aaO § 6b Rdnr. 3 (S. 805).

der im Steuerrecht anzuwendenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise, wenn ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen eines Steuerpflichtigen überführt wird. Für § 6b EStG bedeutet dies, daß die Vergünstigung bei der Entnahme von Wirtschaftsgütern nicht in Anspruch genommen werden kann, da es an einer Eigentumsübertragung fehlt. Die Richtigkeit dieser Auffassung ergibt sich bereits aus § 6b Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 6b Abs. 2 EStG, denn von einem Veräußerungsgewinn, der von den Beschaffungskosten der Reinvestitionsgüter abzuziehen ist, kann nur die Rede sein, wenn der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteigt. Bei der Entnahme wird aber ein "Veräußerungspreis" in diesem Sinne überhaupt nicht erzielt.

Diese Auffassung entspricht auch dem erklärten Willen des Gesetzgebers¹⁾. Sie hat auch Eingang in die Einkommensteuer-richtlinien gefunden²⁾.

In der Literatur ist die Nichteinbeziehung des Entnahmege-
winns in die Vergünstigung vielfach bedauert und vom wirtschaftlichen Ergebnis her angezweifelt worden³⁾. Diese Kritik vermag indes nicht zu überzeugen. Die Gewährung der Vergünstigung bei den Entnahmen würde nämlich zu einer einseitigen Bevorzugung der begünstigten Wirtschaftskreise führen, die vom Standpunkt der Steuergerechtigkeit und Gleichmäßigkeit nicht zu vertreten wäre. Sie würde darüber hinaus zu Widersprüchlichkeiten im System der Einkommenbesteuerung führen, da Entnahmen nach § 6 Abs. 1 Ziff. 4 EStG mit dem Teilwert anzusetzen sind. Es ist auch nicht ersichtlich, wie der besondere Gesetzeszweck, den Betrieben die zur Rationalisierung und Modernisierung erforderlichen Mittel zu erhalten, durch

1) Vgl. Begründung zum Steueränderungsgesetz 1964, aaO S. 63.

2) Abschn. 41a Abs. 8 EStR.

3) Vgl. z.B. Hellwig, Ungelöste Probleme aus der Fundgrube des § 6b EStG; Sarx, Einzelfragen zu § 6b EStG, FR 1966 S. 211.

eine Einbeziehung der Entnahme in die Vergünstigung erreicht werden sollte¹⁾.

Auf der Rechtsfolgendeite des § 6b EStG ist bestimmt, daß die Steuerpflichtigen von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter Reinvestitionsgüter, die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafft oder hergestellt worden sind, einen Betrag bis zur Höhe des bei der Veräußerung entstandenen Gewinns abziehen oder eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden können.

Damit ist zweierlei zum Ausdruck gebracht:

Zum einen sind Reinvestitionen nur begünstigt, wenn sie im Wirtschaftsjahr der Veräußerung vorgenommen werden. Dabei ist es gleichgültig, ob sie vor oder nach der Veräußerung erfolgen. Dies ist in den Einkommensteuerrichtlinien klar gestellt worden²⁾. Dagegen sind, wie bereits vorne gezeigt wurde, Ersatzbeschaffungen, die in den der Veräußerung vorausgegangenen Wirtschaftsjahren vorgenommen worden sind, von der Vergünstigung ausgeschlossen.

Zum anderen ergibt sich daraus die strenge Personenbezogenheit der Vergünstigung, die im Grundsatz auch in der Literatur nicht angezweifelt wird³⁾. Steht somit fest, daß die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Vergünstigung in der Person des Steuerpflichtigen, und nicht etwa im einzelnen Betrieb erfüllt sein müssen, so ist die notwendige Folge daraus, daß im Rahmen des § 6b EStG stille Reserven nicht nur innerhalb eines Betriebs eines Steuerpflichtigen, sondern auch von einem Betrieb auf einen anderen desselben Steuerpflichtigen übertragen werden können. Dieses Ergebnis läßt sich auch durch einen Umkehrschluß aus § 6b Abs. 4 EStG gewinnen und wird auch durch die Einkommensteuerrichtlinien bestätigt⁴⁾.

1) Die von Hellwig, aaO, angeführten Beispiele tragen zu sehr Ausnahmecharakter als daß sie eine Einbeziehung der Entnahme in die Vergünstigung auch nur vom wirtschaftlichen Ergebnis her rechtfertigen könnten.

2) Abschn. 41b Abs. 1 EStR.

3) Vgl. Hellwig, aaO S. 367.

4) Abschn. 41b Abs. 4 Nr. 1 EStR.

Den soeben aufgezeigten, dem § 6b EStG unmittelbar zu entnehmenden Erkenntnissen ist insofern besondere Bedeutung beizumessen, weil sie der Ausgangspunkt für viele der noch zu erörternden Probleme, insbesondere bei den gesellschaftlichen Sachverhalten sind.

Zu den Fragen, mit denen die Steuerpraxis durch § 6b EStG konfrontiert worden ist, ist in einer Vielzahl von Einzelabhandlungen¹⁾, Kommentierungen und Gesamtdarstellungen²⁾ Stellung bezogen worden. Mit der vorliegenden Arbeit soll der Versuch unternommen werden, anhand einer systematischen Durchdringung der Materie Auslegungskriterien zu gewinnen für die Beurteilung von Grenzfällen, deren Behandlung bisher nicht sichergestellt ist.

- 1) Vgl. die Übersicht bei Richter-Winter, Gewinnübertragungen nach § 6b, 6c EStG, S. 12ff.
- 2) Vgl. Thiel, Rudolf, Übertragung stiller Reserven; Richter-Winter, aaO; Beker, Die steuerliche Gewinnverwirklichung bei Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Hinblick auf die Vorschriften der §§ 6b und 6c EStG, Diss., Mainz 1967.

I. DER SUBJEKTIVE GELTUNGSBEREICH DER REINVESTITIONS- VERGÜNSTIGUNG BEI PERSONENGESELLSCHAFTEN

Die Personengesellschaften in den Rechtsformen der offenen Handelsgesellschaften und der Kommanditgesellschaften sind handelsrechtlich verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen ihre Handelsgeschäfte und die Lage ihres Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen¹⁾. Auf der Grundlage der Handelsbilanz wird der steuerliche Gewinn für die Personengesellschaften festgestellt²⁾. Die Personengesellschaften sind aber nicht subjektiv steuerpflichtig. Vielmehr haben die einzelnen Gesellschafter ihren Anteil am einheitlich festgestellten Gewinn als Einkommen zu versteuern.

Dieses Auseinanderfallen von Bilanzierungspflicht der Gesellschaft einerseits und subjektiver Steuerpflicht der Gesellschafter andererseits wirft - vor dem Hintergrund der eingangs aufgezeigten Personenbezogenheit der Reinvestitionsvergünstigung - die Frage auf, in welchem Umfang § 6b EStG von der Gesellschaft bzw. ihren Gesellschaftern in Anspruch genommen werden kann.

1. Gewinnübertragungen bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern

Es ist zu unterscheiden zwischen Wirtschaftsgütern der Gesellschaft, die also im Gesamthandseigentum oder ausnahmsweise im Bruchteilseigentum³⁾ der Gesellschafter stehen,

1) Vgl. § 38 Abs. 1 HGB.

2) § 5 Abs. 1 EStG.

3) So bei der Partenreederei.

und solchen, die von der Gesellschaft genutzt werden, aber im Alleineigentum eines Gesellschafters stehen.

a. Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft

Wird ein zum Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft gehöriges Wirtschaftsgut veräußert, so kann die Gesellschaft den Veräußerungsgewinn, bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen, auf von ihr zu beschaffende Reinvestitionsgüter übertragen oder zunächst eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden. Diese Möglichkeit ist allgemein anerkannt unter der Voraussetzung, daß die Gesellschafter ihren Anteil an den aufgedeckten stillen Reserven einheitlich übertragen¹⁾.

Für den Fall, daß die Gesellschaft im Anschluß an die Veräußerung begünstigter Wirtschaftsgüter von der Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven auf Reinvestitionsgüter oder der Bildung einer Rücklage keinen Gebrauch macht, werden im Schrifttum verschiedene Vorschläge gemacht, die alle dem Zweck dienen, die Vergünstigung für den einzelnen Gesellschafter nutzbar zu machen: So soll der Gesellschafter berechtigt sein, die Vergünstigung in vollem Umfang durch Übertragung auf Investitionen in Anspruch zu nehmen, die er in einem von ihm geführten Einzelunternehmen tätigt oder die in einer anderen Personengesellschaft vorgenommen werden, an der er beteiligt ist. Diese Ansicht wird auch mit der Einschränkung vertreten, daß die Übertragung der stillen Reserven auf eigene Wirtschaftsgüter des Gesellschafters

1) Vgl. Thiel, Rudolf, Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts, StbJb 1965/66 S. 232; Littmann, Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 6b Rdnr. 98 (S. 831).

nur möglich sein soll, wenn die reinvestierten Wirtschaftsgüter der Gesellschaft zur Nutzung überlassen werden¹⁾.

Nach anderer Ansicht soll die Übertragung auf Reinvestitionen der Gesellschafter nur nach Maßgabe ihrer Gewinnbeteiligung und nur insoweit zulässig sein, als der reinvestierende Gesellschafter in seiner Person den vollen Reinvestitionstatbestand verwirklicht²⁾.

Die Möglichkeit, stille Reserven, die bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern einer Personengesellschaft aufgedeckt worden sind, auf Reinvestitionen zu übertragen, die nicht zum Gesamthandsvermögen der Gesellschaft gemacht werden, ist abhängig davon, ob und in welchem Umfang die sog. Bilanzbündeltheorie auf diese Sachverhalte angewandt wird³⁾. Die Abhängigkeit der Gewinnübertragungsmöglichkeiten von der Bilanzbündeltheorie liegt darin begründet, daß mit ihrer Hilfe gemeinhin der Umfang des Betriebsvermögens von Personengesellschaften bestimmt wird. Der Reinvestitionsvorgang muß sich nach § 6b Abs. 4 Ziff. 2, 3 EStG aber innerhalb des "Anlagevermögens einer inländischen Betriebsstätte", d.h. im Rahmen ein und desselben Betriebsvermögens vollziehen.

Das Anliegen der Bilanzbündeltheorie ist es, das Verhältnis der Gesellschafter zur Personengesellschaft und das Verhältnis der Gesellschafter untereinander verständlich zu machen⁴⁾.

1) Felix, Übertragung stiller Reserven des Anlagevermögens, aaO S. 555.

2) Grieger, Ausgewählte Fragen der Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, StbJb 1966/67 S. 194; ferner Notiz in DB 1966 S. 480, Reinvestitionsvergünstigung bei Personengesellschaften.

3) Eine systematische Darstellung der bestehenden Zusammenhänge ist bisher, soweit ersichtlich, noch nicht erfolgt.

4) BFH, Urt. v. 14. 11. 1958 I 159/57 U, BStBl 1958 III S. 75.

Sie ist auf der Grundlage des § 15 Ziff. 2 EStG, wonach als Einkünfte aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile der Mitunternehmer und die Vergütungen gelten, die die Gesellschafter für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen und für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben, vor allem von Becker¹⁾ und Veiel²⁾ entwickelt worden.

Becker³⁾ sieht den Sinn des § 15 Ziff. 2 EStG darin, daß einkommensteuerrechtlich der einzelne Mitunternehmer unmittelbar als Gewerbetreibender behandelt werden soll, daß also alle Vorgänge, die ihn bürgerlich-rechtlich und wirtschaftlich in der Regel nur mittelbar als Beteiligten an einer Mitunternehmerschaft berühren, einkommensteuerlich ihm unmittelbar und nur ihm zuzurechnen sind. Folgerichtig sind nach seiner Ansicht die Mitunternehmerschaften, "wenn sie auch wirtschaftlich noch so lebenskräftige selbständige Gebilde sind, als solche, als besondere steuerfähige und steuerpflichtige Gebilde für die Einkommensteuer - abgesehen von der einheitlichen Gewinnfeststellung - überhaupt nicht da"⁴⁾. Daraus ergibt sich für ihn, "daß die Besteuerung bei der Erfassung des von den einzelnen Mitunternehmern erzielten Gewinns ohne Rücksicht auf das Vorhandensein des Gesamtgebildes und auf die zwischen den Mitunternehmern getroffenen Abkommen ermitteln muß, was bei jedem einzelnen Mitunternehmer als Betriebsvermögen anzusehen ist und was bei ihm als Betriebsvermögen seinen Gewinn oder Verlust berührt"⁵⁾. Aus dem einkommensteuerlichen Nichtvorhandensein des Gesamtgebildes der Mitunternehmerschaft ergibt sich als weitere

1) Grundlagen der Einkommensteuer.

2) Zum Steuerrecht der Mitunternehmerschaften, StuW 1941, Teil 1, Sp. 825ff; ders., Die Unternehmergeinschaft im Bilanzsteuerrecht, StuW 1942, Teil 1, Sp. 349ff; ders., Betriebssteuern, Unternehmer und Unternehmergeinschaften, StuW 1943, Teil 1, Sp. 465ff.

3) AaO S. 94.

4) Becker, Enno, aaO S. 94.

5) Becker, Enno, aaO S. 100.

notwendige Folge die begriffliche Unmöglichkeit der steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft. Bei der Einkunftsermittlung des einzelnen Mitunternehmers darf daher nicht vom Gewinn oder Verlust der Mitunternehmerschaft als solcher ausgegangen werden und untersucht werden, was davon auf den einzelnen Mitunternehmer entfällt, sondern es muß umgekehrt vom Betriebsvermögen des einzelnen Mitunternehmers und dessen Veränderungen ausgegangen werden¹⁾.

Zu den gleichen Ergebnissen gelangt Veiel²⁾. Er geht davon aus, daß die Personengesellschaft nur der allgemeine Rahmen, die "Quellenfassung" für die Einkünfte der Mitunternehmer, nicht aber die Quelle selbst sei und kommt von daher zu der Annahme, daß auch in der Mitunternehmerschaft jeder Teilhaber nur seinen eigenen Betrieb hat, der durch die Beziehungen zu den anderen Teilhabern wohl im einzelnen beschränkt oder erweitert, aber steuerlich wie ein Einzelunternehmer behandelt und für sich herangezogen wird³⁾. Die Folgerung aus der Einzelbesteuerung der Mitunternehmer ist, daß die Grundlage der Einkommens- und Vermögensermittlung der Bestandsvergleich des einzelnen ist. Daraus folgert auch er, daß es unmöglich sei, daß sich steuerlich Einzelbetriebsvermögen und Gesamtbetriebsvermögen als Gläubiger oder Schuldner gegenüberstehen können⁴⁾. Die Rechtfertigung für diese Betrachtungsweise und für die Abweichung vom Zivilrecht sieht er im Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Die Höhe der Steuer dürfe nicht abhängen von "für die Gesamtheit belanglosen und uninteressanten Einzelregelungen, von kniffligen Verträgen und juristischen Konstruktionen und Kunstleien". Der Blickpunkt des Steuerrechts sei ein anderer

1) Becker, Enno, aaO S. 101.

2) S. Seite 35 Fußn. 2.

3) Veiel, Zum Steuerrecht der Mitunternehmerschaften, aaO Sp. 828.

4) Veiel, aaO Sp. 832f.

als der des Zivilrechts. Es handele sich nicht um die Abgrenzung der persönlichen Beziehungen der Volksgenossen untereinander, sondern um die Erfassung der Leistungsfähigkeit jedes einzelnen¹⁾.

Der Reichsfinanzhof hat in seiner Rechtsprechung die Begründung schuldrechtlicher Verträge zwischen einer Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern zunächst auch mit steuerlicher Wirkung anerkannt²⁾. Für die hier besonders interessierende Frage nach dem Umfang des Betriebsvermögens war anerkannt, daß betrieblich genutzte Wirtschaftsgüter, die den Gesellschaftern nach Bruchteilen gehörten, auch mit Wirkung für die Einkommensteuer deren Privateigentum blieben. Die Zurechnung zum Betriebsvermögen sei für das Einkommensteuergesetz lediglich aus diesem selbst zu beantworten. Dabei sei davon auszugehen, daß bei buchführenden Kaufleuten das Betriebsvermögen im Sinne des Einkommensteuergesetzes stets eine rechtlich abgesonderte Vermögensmasse sei und daß bei den Personengesellschaften bereits nach bürgerlichem Recht ein Sondervermögen gegeben ist. Eine Abweichung von der Abgrenzung des Vermögens der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht sei nur insoweit geboten, als besondere Gründe dafür anzuführen seien. Eine Übereinstimmung mit der insoweit eindeutigen Bestimmung des § 23 Abs. 2 Nr. 3 RBewG könne nicht anerkannt werden, weil sich das Reichsbewertungsgesetz nur auf Steuern beziehe, die von der Einkommensteuer wesentlich verschieden seien³⁾.

Der Reichsfinanzhof erkannte auch die steuerliche Wirkung für ein verzinsliches Darlehen an, das ein Teilhaber der Gesellschaft gewährte⁴⁾. Auch diese Entscheidung stellte wieder auf die Übereinstimmung mit der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung ab und betonte nochmals, daß für das Einkommensteuerrecht keine Veranlassung bestehe, Forderungen der Ge-

1) Veiel, aaO Sp. 831.

2) Vgl. Brenning, Das Gesellschafter-Grundstück bei der Personengesellschaft, BB 1966 S. 447.

3) RFH, Urt. v. 8. 8. 1928 VI A 910/28, StuW 1928 Nr. 801.

4) RFH, Urt. v. 21. 11. 1928 VI A 1492/28, StuW 1929 Nr. 17.

sellschafter an die Gesellschaft als solche nicht anzuerkennen. Des weiteren wurde es für zulässig erachtet, daß für nicht abgehobene Gewinne der Gesellschafter Zinsen gezahlt wurden, die bei den Gesellschaftern als Einkommen aus Kapitalvermögen zu versteuern waren¹⁾.

In einer früheren Entscheidung hatte der Reichsfinanzhof allerdings einmal ein Grundstück, das im Alleineigentum eines Komplementärs stand, zum Betriebsvermögen der neugegründeten Kommanditgesellschaft gerechnet²⁾. Dieses Urteil sieht Mangold³⁾ als den Ursprung der Lehre vom Betriebsvermögen bei Personengesellschaften an, die damit älter als die Bilanzbündeltheorie sei. Diese Ansicht erscheint indes zu weitgehend. Es wird in dem Urteil zwar festgestellt, es müßten alle Gegenstände, die der Gesellschaft gehörten und die sie auch in ihre Bilanz aufgenommen habe, Betriebsvermögen sein, weil die Einnahmen einer Personengesellschaft nach § 7 EStG bei den Gesellschaftern Einkünfte aus Gewerbebetrieb seien. In der Begründung wird dann aber darauf abgestellt, daß nach dem Gesellschaftsvertrag das bisher von dem Komplementär allein betriebene Handelsgeschäft in die Kommanditgesellschaft eingebracht werden sollte; wenn nun der Komplementär das Grundstück bisher als zu seinem Geschäft gehörig betrachtet habe, so sei davon auszugehen, daß er es habe einbringen wollen, weshalb es denn auch als eingebracht gelten müsse. Damit hat das Urteil -wie Mangold selbst einräumt⁴⁾- nichts anderes getan, als daß es die schuldrechtliche Zugehörigkeit zum Gesellschaftsvermögen der sachenrechtlichen gleichgestellt hat. Es hat sich damit nicht über die zivilrechtlichen Gegebenheiten hinweggesetzt, sondern vielmehr versucht, ihnen in einer den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechenden Weise Rechnung zu tragen.

1) RFH, Urt. v. 18. 9. 1929 VI A 1377/29, StuW 1929 Nr. 17.

2) RFH, Urt. v. 27. 11. 1924 VI A 51/24, RStBl 1925 S. 99.

3) Das Gesellschaftergrundstück in der Bilanz der Personengesellschaft, BB 1965 S. 99.

4) Das Gesellschafter-Grundstück in der Bilanz der Personengesellschaft, aaO S. 582.

Eine Abwendung von den bürgerlich-rechtlichen Regelungen und eine Hinwendung zur Bilanzbündeltheorie deutete sich in drei Urteilen aus dem Jahre 1931 an¹⁾. Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft, die im Eigentum eines Gesellschafters stehen, wird zwar in erster Linie noch auf die "steuerlich nötige wirtschaftliche Betrachtungsweise" gestützt. Eine Änderung in der Argumentationsweise im Sinne der Bilanzbündeltheorie deutet sich aber bereits an, wenn es dort heißt, bei der getroffenen Regelung habe der Gesellschafter die gewerblich genutzten Räume einkommensteuerlich unmittelbar in den Betrieb der offenen Handelsgesellschaft, der auch für ihn als Gesellschafter der seine sei, eingebracht²⁾. In einer weiteren Entscheidung wird das Abweichen von der bürgerlich-rechtlichen Betrachtungsweise für das Einkommensteuerrecht wiederum mit der wirtschaftlich gebotenen Betrachtungsweise gerechtfertigt, allerdings mit dem Hinweis auf eine Abmachung im Gesellschaftsvertrag, wonach die Wirtschaftsgüter im Verhältnis zu Dritten als zum Gesellschaftsvermögen gehörig gelten sollten³⁾. Die dritte Entscheidung stützt sich dann unter anderem auf den damaligen § 23 Abs. 2 Nr. 3 RBewG, wonach zum gewerblichen Betrieb einer Personengesellschaft auch diejenigen Gegenstände gehören, die im Eigentum eines oder mehrerer Gesellschafter stehen und dem Betrieb der Gesellschaft dienen⁴⁾. Diese Argumentation, die ohne jede Begründung erfolgt, überrascht, wenn man bedenkt, daß noch in einem Urteil aus dem Jahre 1928 die grundsätzliche Verschiedenartigkeit von Einkommensteuergesetz und Reichsbewertungsgesetz in den Vordergrund gestellt wurde⁵⁾.

1) RFH, Urt. v. 22. 10. 1931 VI A 1863/31, StuW 1932 Nr. 14;
RFH, Urt. v. 22. 10. 1931 VI A 1949/29, StuW 1932 Nr. 15;
RFH, Urt. v. 14. 10. 1931 VI A 713/30, StuW 1932 Nr. 17.

2) Urt. v. 22. 10. 1931 VI A 1863/31, aaO.

3) Urt. v. 14. 10. 1931 VI A 713/30, aaO.

4) Urt. v. 22. 10. 1931 VI A 1949/29, aaO.

5) RFH, Urt. v. 8. 8. 1928 VI A 910/28, aaO.

Wenngleich in diesen Urteilen die Tendenz der Hinwendung zur Bilanzbündeltheorie unverkennbar ist, so muß doch festgestellt werden, daß die Entscheidungen, denen besondere Sachverhalte zugrunde lagen, sämtlich über die im Steuerrecht gebotene wirtschaftliche Betrachtungsweise hätten gelöst werden können, wie dies auch überwiegend geschehen ist, ohne daß es zu ihrer Begründung der dogmatischen Rechtfertigung durch die Bilanzbündeltheorie bedurft hätte.

Dies änderte sich in der Folgezeit. In einem Urteil aus dem Jahre 1937 heißt es unter anderem, das Einkommensteuergesetz sehe die offene Handelsgesellschaft nicht als selbständiges Steuersubjekt an, sondern behandle die Teilhaberschaft daran als selbständigen Gewerbebetrieb jedes einzelnen Mitunternehmers. Die einheitliche Bilanz des Unternehmers sei steuerlich nur eine Zusammenfassung der an sich für jeden einzelnen Mitunternehmer aufzustellenden Bilanz¹⁾. Diese Ergebnisse werden noch durch eine Entscheidung aus dem Jahre 1940 verdeutlicht. Dort heißt es, bei der einheitlichen Gewinnfeststellung handele es sich nicht um die Feststellung des Gewinns oder Verlustes der Gesellschaft als solcher, sondern um die Feststellung der Summe der Gewinne und Verluste der Gesellschafter. Zur Ermittlung des von dem einzelnen Gesellschafter erzielten Gewinns müsse man von dem Betriebsvermögen des einzelnen Gesellschafters ausgehen. Bei besonderen Beziehungen bürgerlich-rechtlicher Art zwischen den einzelnen Gesellschaftern und der Gesellschaft handele es sich einkommensteuerrechtlich um Betriebsvorgänge. Jeder Gesellschafter sei deshalb so zu behandeln, wie wenn er einen besonderen Betrieb unterhalte²⁾.

Diese Entscheidungen lassen deutlich erkennen, daß für den Reichsfinanzhof die offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft, wie Becker³⁾ ausgeführt hat, einkommensteuerlich "nicht da sind". Die Bilanz der Personengesell-

1) RFH, Urt. v. 19. 7. 1937 VI A 422/37, StuW 1937 Nr. 454.

2) RFH, Urt. v. 10. 1. 1940 VI 704/39, RFHE 48 S. 95ff.

3) Grundlagen der Einkommensteuer, S. 102.

schaft ist nichts anderes als eine Bündelung von Einzelbilanzen der Gesellschafter, was schließlich auch zu der Bezeichnung "Bilanzbündeltheorie" führte. Der ehemals einheitliche Betriebsvermögensbegriff ist aufgegeben worden zugunsten der sog. Einzelbetriebstheorie, wie Boettcher¹⁾ diese gedankliche Konstruktion zutreffend bezeichnet hat.

Der Bundesfinanzhof hat sich zunächst darauf beschränkt, zur Frage der einkommensteuerlichen Behandlung der Personengesellschaften die bisherige Rechtsprechung fortzuführen und betont, daß der Reichsfinanzhof entsprechend der Bilanzbündeltheorie zu Recht in der Bilanz der Gesellschaft nur eine Zusammenfassung der jeweiligen Einzelbilanzen der Gesellschafter gesehen habe²⁾. In Wirklichkeit hat der Bundesfinanzhof in seinen ersten Entscheidungen zum Problemkreis der Bilanzbündeltheorie die Widersprüche aufgedeckt, die sich aus ihrer konsequenten Anwendung in der Form der Einzelbetriebstheorie, wie sie vom Reichsfinanzhof vertreten worden ist, ergeben. In der ersten Entscheidung wird ausgeführt, das Gehalt, das einem Mitunternehmer, der in der Gesellschaft mitarbeite, nach dem Gesellschaftsvertrag zustehe, sei steuerlich Bestandteil des Gewinns, den er aus dem Mitunternehmen erziele, und zwar in voller Höhe, wie sich aus § 15 Ziff. 2 EStG ergebe³⁾. Bei einer konsequenten Anwendung der Bilanzbündeltheorie hätte das Gehalt in Höhe der eigenen Beteiligung an der Gesellschaft zwar als Gewinn angesehen und damit als Einkunft aus Gewerbebetrieb versteuert werden müssen, in Höhe der zusammengerechneten Beteiligungen der übrigen Gesellschafter wäre es jedoch "Gehalt" geblieben und damit beim mitarbeitenden Gesellschafter als Einkunft aus nichtselbständiger Arbeit zu versteuern gewesen, denn geht man davon aus, daß in einer Personengesellschaft jeder Gesellschafter seinen eigenen Gewerbebetrieb hat, so ist ein

1) Zur Mitunternehmerschaft als Institut des Einkommensteuerrechts, aaO S. 546.

2) BFH, Urt. v. 25. 9. 1956 I 256/55 U, BStBl 1957 III S. 2; BFH, Urt. v. 15. 11. 1957 VI 43/56 U, BStBl 1958 III S. 68.

3) Urt. v. 25. 9. 1956 I 256/55, aaO.

mitarbeitender Gesellschafter notwendigerweise Angestellter der "Betriebe" der übrigen Gesellschafter. Ebenso inkonsequent ist es, wenn der Bundesfinanzhof dem Gesellschafter einer ein Bankgeschäft betreibenden offenen Handelsgesellschaft dem mit dieser geschlossenen Kapitalansammlungsvertrag die steuerliche Wirkung versagt¹⁾. In beiden Entscheidungen wird § 15 Ziff. 2 EStG herangezogen, wonach die besonderen Vergütungen für die Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern als Ganzes den Gewinnanteilen der Gesellschafter hinzuzurechnen sind. Daran zeigt sich, daß die Bilanzbündeltheorie in der dogmatischen Ausgestaltung, die sie durch den Reichsfinanzhof erfahren hat, ihren Ausgangspunkt, nämlich den § 15 Ziff. 2 EStG, verlassen hat und in ihrer konstruktiven Überspitzung bei logisch-konsequenter Anwendung zu Ergebnissen zwingt, die unvereinbar mit eben dieser Ausgangsbasis sind. Die Inkonsequenz dieser ersten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs zur Bilanzbündeltheorie liegt darin, daß er die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs formell billigt, ihr dann aber in einer ihrer wesentlichen Aussagen, nämlich der bloß zum Zwecke der einheitlichen Gewinnfeststellung²⁾ erfolgten Bündelung der an sich selbständigen Einzelbilanzen der Mitunternehmer, die Gefolgschaft versagt, weil sie mit dem Gesetz nicht vereinbar ist. Richtiger wäre es gewesen, wenn der Bundesfinanzhof an dieser Stelle die Antinomie zwischen der Bilanzbündeltheorie und der zu ihrer Begründung herangezogenen gesetzlichen Basis aufgezeigt und die ganze Theorie von den Einzelbetrieben fallengelassen hätte³⁾.

Eine deutliche Absage an die Bilanzbündeltheorie im Sinne der Theorie von den Einzelbetrieben enthält erst ein Urteil

1) Urt. v. 15. 11. 1957 VI 43/56, aaO.

2) Vgl. II 213ff AO.

3) Vgl. Boettcher, Zur Mitunternehmerschaft als Institut des Einkommensteuerrechts, aaO Sp. 55.

aus dem Jahre 1958¹⁾. Die Entscheidung stellt die Einheit der Bilanz der Personengesellschaft wieder in den Vordergrund. Die Bilanzbündeltheorie und die gedankliche Aufgliederung der Personengesellschaft in Einzelunternehmen der Gesellschafter dürfe nicht zu einer Auflösung der Einheit der Personengesellschaft und zu einer Überbetonung der Sonderbilanzen der einzelnen Gesellschafter führen, weil das mit Sinn und Zweck der gesetzlichen Gestaltung der Besteuerung von Mitunternehmern der Personengesellschaft nicht vereinbar wäre. Folgerichtig gelangt die Entscheidung zu dem auch für den hier zu beurteilenden Sachverhalt bedeutsamen Ergebnis, daß eine Personengesellschaft, zu deren Betriebsvermögen von ihr errichtete Wohngebäude gehören, die Sonderabschreibung nach § 7b EStG in der Regel auch dann in vollem Umfang in Anspruch nehmen dürfe, wenn nach Fertigstellung der Wohngebäude Gesellschafter ausscheiden oder andere Gesellschafter eintreten²⁾. Ganz allgemein wird dann festgestellt, daß Absetzungen für Abnutzung, Abschreibungen, Rückstellungen usw. von Personengesellschaften grundsätzlich nur einheitlich und nicht für jeden Gesellschafter verschieden vorgenommen werden dürfen. Die hervorragende Bedeutung, die dieser Entscheidung zukommt, liegt darin, daß die vom Reichsfinanzhof praktizierte Lehre von den Einzelbetrieben der Mitunternehmer jetzt auch formell aufgegeben und statt dessen die Einheit der Personengesellschaft betont wird, was als eine Hinwendung zur Gesamtbetriebstheorie im Sinne der Terminologie Boettchers zu verstehen ist³⁾. Wenn allerdings zur Begründung, gestützt auf die einheitliche Gewinnfeststellung in dem besonderen Verfahren nach § 215 Abs. 2 AO, angegeben wird, eine Auflösung der Einheit der Personengesellschaft sei mit Sinn und Zweck der gesetzlichen Gestaltung der Besteuerung von Mitunternehmern der Personengesellschaft nicht vereinbar, so ist dies wenig überzeugend.

1) BFH, Urt. v. 14. 1. 1958 I 159/57 U, BStBl 1958 III S. 75.

2) Insoweit anders wieder BFH, Urt. v. 25. 11. 1965 IV 185/65 S, BFHE 84 S. 246ff.

3) Vgl. Boettcher, aaO.

§ 215 AO will voneinander abweichende Entscheidungen in Fällen ausschließen, in denen an den Besteuerungsgrundlagen mehrere Personen beteiligt sind¹⁾. Diese Vorschrift erschöpft sich damit in ihrer verfahrensrechtlichen Bedeutung. Richtiger wäre es gewesen, einzugestehen, daß die Aufteilung der Personengesellschaft in Einzelunternehmen der Gesellschafter zu Widersprüchen mit der positiven gesetzlichen Regelung in § 15 Ziff. 2 EStG führt. Als weitere wichtige Konsequenz dieser Entscheidung bleibt festzuhalten, daß die Bilanzbündeltheorie in dem für die steuerliche Praxis wichtigen Bereich der Abschreibungen für nicht anwendbar erklärt wird und daß infolge der Betonung der Einheit der Personengesellschaft die Ermittlung des "Gewinnanteils" eine einheitliche Bilanzierung der Personengesellschaft nötig macht; eine Forderung, die vorher schon von Fink²⁾ erhoben wurde.

Die konsequente Weiterführung des einmal eingeschlagenen Wegs von der Theorie der Einzelbetriebe weg zur sog. Gesamtbetriebstheorie wird in den weiteren Entscheidungen deutlich. Dort wird gesagt, für die Einkommensteuer sei jeder Gesellschafter einer Personengesellschaft als Unternehmer des Betriebs der Gesellschaft anzusehen, jeder Mitunternehmer verkörpere für seine Person die Gesellschaft³⁾. In ähnlicher Weise wird der Fall entschieden, daß ein Gesellschafter ein der Gesellschaft gehöriges Einfamilienhaus privat nutzt⁴⁾. Wenn dort ausgeführt wird, ein Gesellschafter einer Personengesellschaft könne, im Gegensatz zum Einzelunternehmer, nicht allein entscheiden, ob er ein Wirtschaftsgut in sein Privatvermögen überführe, denn das Vermögen einer Personengesellschaft sei gesamthänderisch gebundenes Vermögen aller Gesellschafter; das Recht jedes Gesellschafters am Betriebs-

1) Kühn-Kutter, Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung, § 215 AO Anm. 1 (S. 289).

2) Ist die Bilanzbündeltheorie noch haltbar?, StbJb 1955/56 S. 525ff.

3) BFH, Urt. v. 2. 8. 1960 I 221/59 S, BStBl 1960 III S. 408.

4) BFH, Urt. v. 29. 11. 1960 I 117/60 S, BStBl 1961 III S. 183.

vermögen sei mit dem Recht seines Mitgesellschafters belastet, so kann dies geradezu als Begriffsbestimmung der Lehre vom Gesamtbetrieb angesehen werden: der einzelne Gesellschafter ist Inhaber des ganzen Betriebs der Personengesellschaft, beschränkt durch die Rechte der übrigen Gesellschafter¹⁾.

In der Folgezeit hat der Bundesfinanzhof die Bilanzbündeltheorie im Sinne der Gesamtbetriebstheorie zwar als grundsätzlich richtig bezeichnet²⁾, ihren Anwendungsbereich jedoch immer mehr eingeengt. Bei der hier vorrangig interessierenden Frage nach dem Umfang des betrieblichen Vermögens stellt der Bundesfinanzhof in neuerer Zeit in erster Linie unmittelbar auf § 15 Ziff. 2 EStG ab und zieht die Bilanzbündeltheorie nur noch zur Unterstützung seiner Argumentation heran³⁾.

Im Schrifttum fand die Bilanzbündeltheorie anfänglich durchaus Zustimmung⁴⁾. Allein Bühler⁵⁾ wandte sich von vornherein gegen die ihr zugrunde liegenden Anschauungen, soweit sie zu einer Auflösung der Einheit der Personengesellschaft führten. Die Bilanzbündeltheorie laufe der handelsrechtlichen Gestaltung und den Anschauungen des Wirtschaftslebens völlig zuwider.

1) Vgl. BFH, Urt. v. 25. 11. 1965 IV 185/65 S, BFHE Bd. 84 S. 246; ferner Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 15 Anm. 9b (S. 175o).

2) Vgl. z.B. Urt. v. 31. 1. 1964 VI 337/62 S, BStBl. 1964 III S. 240.

3) Vgl. BFH, Urt. v. 1. 4. 1966 VI 26/65, BStBl. 1966 III S. 365.

4) Vgl. dazu Boettcher, Zur Mitunternehmerschaft als Institut des Einkommensteuerrechts, aaO Sp. 51.

5) Bühler, Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, S. 27f.

Nachdem der Bundesfinanzhof ihren Anwendungsbereich eingeschränkt und sie praktisch nur noch zur Unterstützung seiner Auffassung über die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen heranzieht, ist im neueren Schrifttum immer wieder ihre gänzliche Aufgabe gefordert worden¹⁾. Zur Begründung wird vor allem angeführt, die Bilanzbündeltheorie verstoße gegen den Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, und es fehle ihr die gesetzliche Grundlage. Als ihre größte Schwäche wird die Inkonsequenz angesehen, mit der sie gehandhabt wird²⁾.

Der Bundesfinanzhof ist diesen Bedenken nicht gefolgt. Zur Frage nach dem Umfang des Betriebsvermögens stützt er sich weiterhin auf die Bilanzbündeltheorie³⁾, nachdem sie das Bundesverfassungsgericht als mit dem Grundgesetz vereinbar und die dazu ergangene Rechtsprechung als rechtsstaatlich unbedenklich erklärt hat⁴⁾.

Für die Frage nach dem subjektiven Geltungsbereich der Reinvestitionsvergünstigung ergibt sich unter Zugrundelegung der Bilanzbündeltheorie folgendes:

Die bei der Veräußerung von begünstigten Wirtschaftsgütern einer Personengesellschaft aufgedeckten stillen Reserven können auf begünstigte Wirtschaftsgüter übertragen werden, die zum Gesamthandsvermögen dieser Personengesellschaft angeschafft werden. Diese Übertragungsmöglichkeit ist von keiner Seite in Zweifel gezogen worden⁵⁾. Sie entspricht dem Grundsatz der Einheit der Personengesellschaft, läßt sich aber auch mit der Bilanzbündeltheorie in ihrer extensiven Form, d.h. der Theorie von den Einzelbetrieben ohne weiteres rechtfertigen.

1) Vgl. die Übersicht bei Brenning, das Gesellschafter-Grundstück bei der Personengesellschaft, aaO S. 447.

2) Mangold, Das Gesellschaftergrundstück in der Bilanz der Personengesellschaft, aaO S. 581.

3) Vgl. BFH, Urt. v. 29. 9. 1971 I R 161/68, BStBl 1972 S. 28.

4) BVerfG, Urt. v. 15. 7. 1969 1 BvR 457/66, BB 1969 S. 942f.

5) Vgl. vorne S. 33

Ob ein Gesellschafter, der die sonstigen Voraussetzungen des § 6b EStG in seiner Person erfüllt, stille Reserven in vollem Umfang auf Investitionen übertragen kann, die er in seinem Einzelunternehmen tätigt oder die in einer anderen Personengesellschaft vorgenommen werden, an der er beteiligt ist, ist fraglich.

Da nach der Einzelbetriebstheorie die Personengesellschaft als solche einkommensteuerlich überhaupt nicht existiert, sondern alle Vorgänge dem einzelnen Gesellschafter zuzurechnen sind, stellt die Höhe seiner Beteiligung seinen "Einzelbetrieb" dar. Dementsprechend hat jeder Gesellschafter auch "sein Betriebsvermögen", das regelmäßig der Höhe seiner Beteiligung entspricht. Folglich kann er stille Reserven auch nur in Höhe seiner Beteiligung am Betriebsvermögen der Personengesellschaft auf Investitionen seines sonstigen gewerblichen Vermögens übertragen.

Geht man indes davon aus, daß der einzelne Gesellschafter Inhaber des ganzen Betriebes der Gesellschaft ist, beschränkt durch die Rechte der übrigen Gesellschafter, so ist eine Übertragung der stillen Reserven in vollem Umfang auf Investitionen eines Gesellschafters denkbar, unter der Voraussetzung, daß weder die Gesellschaft als solche noch die übrigen Mitgesellschafter die Vergünstigung in Anspruch nehmen wollen.

Diese Möglichkeit steht aber im Widerspruch zum Grundsatz der Einheit der Personengesellschaft, den der Bundesfinanzhof in seiner Rechtsprechung vor allem für den Bereich der Abschreibungen in den Vordergrund stellt¹⁾. Dieser Grundsatz besagt, daß die Geschäftsführung der Personengesellschaft von Bilanzierungswahlrechten grundsätzlich nur einheitlich Gebrauch machen darf²⁾. Wenn zu seiner Begründung auf Sinn und Zweck und die gesetzliche Gestaltung der Besteuerung von Gesellschaftern einer Personengesellschaft hingewiesen wird, so hat der Bundesfinanzhof damit im Grunde

1) Vgl. BFH, Urt. v. 14. 1. 1958 I 159/57, aaO.

2) Vgl. vorne S. 43

nichts anderes getan, als der gesellschaftsrechtlichen Gestaltung bei der Besteuerung der Personengesellschaften wieder mehr Beachtung zu schenken. Gleichzeitig zeigt dies auch, daß die Bilanzbündeltheorie auch in der Form der sog. Gesamtbetriebstheorie nicht geeignet ist, das Verhältnis der Gesellschafter zur Gesellschaft und das der Gesellschafter untereinander in allen Bereichen befriedigend zu klären.

Der Grundsatz der Einheit der Personengesellschaft hat seinerseits durch die Rechtsprechung eine Einschränkung dahingehend erfahren, daß für die Sonderabschreibungen nach § 7b EStG nicht auf die wirtschaftliche Einheit der Personengesellschaft, sondern auf die Verhältnisse der einzelnen Gesellschafter abzustellen ist¹⁾. Wendet man diese auf die persönlichen Verhältnisse der einzelnen Steuerpflichtigen ausgerichtete Regelung auf § 6b EStG an, so bleibt es bei den Übertragungsmöglichkeiten, die sich für den einzelnen Gesellschafter aus der Gesamtbetriebstheorie ergeben.

Eine weitere Frage ist, ob die von einer Personengesellschaft aufgedeckten stillen Reserven auch auf Wirtschaftsgüter übertragen werden können, die von einem Gesellschafter privat angeschafft, aber von der Gesellschaft genutzt werden. Wirtschaftsgüter, die der Personengesellschaft zur Nutzung überlassen werden sollen, werden mit ihrer Anschaffung steuerlich Betriebsvermögen. An dieser Konsequenz der Bilanzbündeltheorie hat die Rechtsprechung trotz der ansonsten erfolgten Einschränkungen festgehalten²⁾. Diese Regelung bewirkt, daß die Gesellschafter einer Personengesellschaft im wesentlichen steuerlich wie Einzelunternehmer behandelt werden. Damit wird erreicht, daß Gewinne aus der Veräußerung betrieblich genutzter Wirtschaftsgüter wie beim Einzelunternehmer zu versteuern sind, was ansonsten nicht der Fall wäre, weil private Veräußerungsgewinne regelmäßig steuerfrei sind³⁾. In jüngerer Zeit hat der Bundesfinanzhof

1) Vgl. BFH, Urt. v. 25. 11. 1965 IV 185/65, aaO.

2) Vgl. vorne S. 46.

3) Vgl. Einleitung S. 11.

hervorgehoben, daß er seine Auffassung unmittelbar auf § 15 Ziff. 2 EStG stütze¹⁾. Da nach dieser Vorschrift unter anderem die Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern den Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen sind, müssen nach Ansicht des Bundesfinanzhofs auch die Gegenstände, für deren Überlassung die Vergütung gewährt wird, zum Betriebsvermögen gehören. Zur Begründung wird angeführt, eine Trennung zwischen dem Wirtschaftsgut selbst und dem Ertrag aus dem Wirtschaftsgut, wie sie im Schrifttum vorgeschlagen wird²⁾, sei unorganisch und mit der einkommensteuerlichen Konstruktion der Personengesellschaft unvereinbar. Sie würde zu einer dem geltenden Recht unbekannten Aufspaltung der Einkünfte und ihrer Ermittlung führen³⁾. Diese Argumentation verliert dadurch an Überzeugungskraft, daß der Bundesfinanzhof im umgekehrten Fall, in dem eine Personengesellschaft ein ihr gehöriges Haus einem Gesellschafter für private Wohnzwecke überläßt, diese Trennung selbst vornimmt mit der Begründung, durch eine bloße Überlassung zur Nutzung werde das Grundstück rechtlich und wirtschaftlich nicht aus dem Betriebsvermögen der Personengesellschaft gelöst⁴⁾. Folgt man der Auffassung der Rechtsprechung, so ergibt sich für die Anwendung des § 6b EStG, daß gesellschaftlich genutzte Wirtschaftsgüter, die von einem Gesellschafter privat angeschafft werden, als Reinvestitionsgüter in Betracht kommen, da sie Betriebsvermögen und damit zum "Anlagevermögen einer Betriebsstätte" angeschafft sind. Diese Übertragungsmöglichkeit ist allerdings wiederum unvereinbar mit dem Grundsatz, daß Bilanzierungsrechte von den Gesellschaftern nur einheitlich wahrgenommen werden können.

Die Übersicht zeigt, daß für stille Reserven, die bei der

1) BFH, Urt. v. 1. 4. 1966 VI 26/65, BStBl 1966 III S. 365.

2) Vgl. z.B. Brenning, Das Gesellschafter-Grundstück bei der Personengesellschaft, aaO S. 448.

3) Vgl. auch BFH, Urt. v. 29. 9. 1966 IV 308/64, BStBl 1967 III S. 180.

4) BFH, Urt. v. 29. 9. 1960 I 197/60, BStBl 1961 III S. 183.

Veräußerung von Wirtschaftsgütern einer Personengesellschaft aufgedeckt worden sind, verschiedene Übertragungsmöglichkeiten denkbar sind, je nachdem, ob man die Bilanzbündeltheorie in Form der Einzel- oder Gesamtbetriebs- theorie anwendet oder ob man dem Grundsatz der Einheit der Personengesellschaft den Vorrang gibt.

Aus dem bisher Gesagten ergibt sich, daß die Bilanzbündel- theorie zwei Funktionen zu erfüllen hat. Sie soll das ein- kommensteuerliche Verhältnis der subjektiv steuerpflich- tigen Gesellschafter zur bilanzierungspflichtigen, aber nicht subjektiv steuerpflichtigen Gesellschaft klarmachen, und es wird aus ihr zugleich die Rechtsauffassung hergelei- tet, daß Wirtschaftsgüter, die im Sondereigentum eines Ge- sellschafters stehen, aber von der Gesellschaft genutzt werden, den Charakter von Betriebsvermögen annehmen. Ihrer ersten ursprünglichen Funktion ist sie, wie die zahlreichen Beispiele aus der Rechtsprechung zeigen, nicht gerecht ge- worden. An ihrer zweiten Funktion hat die Rechtsprechung trotz der zahlreichen Angriffe aus dem Schrifttum festge- halten.

Damit ist aber noch nicht entschieden, daß sie in ihrer zweiten Funktion auch in den Fällen der Gewinnübertragungen bei Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft nach § 6b EStG anzuwenden ist. Die Entscheidung dieser Frage erfordert es, zunächst klarzustellen, welche Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehören. Der Umfang des Betriebsvermögens im Sinne des "Anlagevermögens einer inländischen Betriebsstätte" nach § 6b EStG entspricht dem Umfang des in den steuerlichen Vermögensvergleich einzu- beziehenden Betriebsvermögens. Dies folgt aus dem Charakter des § 6b EStG als einer Gewinnermittlungsvorschrift und aus seiner Stellung im Gesetz. Der Umfang des Betriebsvermögens bestimmt sich bei den zur handelsrechtlichen Bilanzierung verpflichteten Vollkaufleuten nach der Handelsbilanz und den ihr zugrunde liegenden handelsrechtlichen Bilanzierungsgrund- lagen¹⁾. Indem sich der Gesetzgeber in § 5 EStG grundsätzlich

1) Vgl. vorne S. 32

auf die Methode der handelsbilanzmäßigen Maßgeblichkeit festgelegt hat, hat er zugleich entschieden, daß es eine Steuerbilanz der Vollkaufleute im Rechtssinne nicht gibt.

Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz gilt aber nicht uneingeschränkt. Die §§ 6, 7 EStG normieren die bedeutsamen Ausnahmen. Die Bilanz, die der Einkommenbesteuerung zugrunde zu legen ist, besitzt mithin den Charakter einer zu steuerlichen Zwecken partiell berichtigten Handelsbilanz¹⁾. Bei den Personengesellschaften als buchführungspflichtigen Vollkaufleuten²⁾ erstreckt sich die Bilanzierungspflicht auf das gesamte ihnen gehörige und in Person ihrer Gesellschafter gesamthänderisch gebundene Vermögen. Da die Personengesellschaft eine private Sphäre nicht besitzt, deckt sich das steuerliche Betriebsvermögen in vollem Umfang mit dem von der Personengesellschaft in ihrer Handelsbilanz auszuweisenden Vermögen³⁾. Davon zu unterscheiden sind die im Sondereigentum eines Gesellschafters stehenden Wirtschaftsgüter, die von der Gesellschaft genutzt werden und die, gestützt auf die Bilanzbündeltheorie und § 15 Ziff. 2 EStG, einer weit verbreiteten Rechtspraxis zufolge⁴⁾ als notwendiges Betriebsvermögen der Gesellschaft bezeichnet werden, was oft zur Folge hat, daß sie von den Gesellschaften in der Handelsbilanz ausgewiesen werden. Dies bedeutet einen evidenten Verstoß gegen den handelsrechtlichen Grundsatz der Bilanzwahrheit⁵⁾. Wirtschaftsgüter, die im Sondereigentum eines Gesellschafters stehen, dürfen deshalb in der Handelsbilanz nicht bilanziert werden⁶⁾. Aus dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuer-

1) Thiel, Rudolf, Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts, aa O S. 219.

2) Vgl. vorne S. 32.

3) Vgl. BFH, Urt. v. 29. 11. 1960 I 117/60 S, aaO.

4) So z.B. noch BFH, Urt. v. 31. 1. 1964 VI 337/62 S, aaO; ferner EStR Abschn. 14 Abs. 10 S. 1.

5) Thiel, Rudolf, aaO S. 229.

6) Paulick, Gedanken zur Bilanzbündeltheorie, FR 1964 S. 297.

bilanz folgt dann, daß für sie in der Steuerbilanz der Gesellschaft ebenfalls kein Platz ist. Sie gehören vielmehr in eine steuerliche Ergänzungsbilanz des Gesellschafters und stellen sein notwendiges Betriebsvermögen dar¹⁾.

Es ist mithin zu unterscheiden zwischen dem Betriebsvermögen der Gesellschaft und dem Betriebsvermögen des Gesellschafters. Während ersteres nur die im Gesamthandsvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter umfaßt, setzt sich das Betriebsvermögen des Gesellschafters zusammen aus seinem Anteil am Gesamthandsvermögen und den der Gesellschaft zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgütern, die in seiner Person notwendiges Betriebsvermögen darstellen. Diese Auffassung hat sich offenbar jetzt auch die Rechtsprechung zu eigen gemacht, wenn sie Wirtschaftsgüter, die ein Gesellschafter an seine Gesellschaft vermietet, als "notwendiges Betriebsvermögen des Gesellschafters" bezeichnet²⁾. Sie steht auch im Einklang mit der richtig verstandenen Vorschrift des § 15 Ziff. 2 EStG. Wenn es dort heißt, daß die Gewinnanteile und die besonderen Vergütungen für z.B. die Überlassung von Wirtschaftsgütern Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind, so bedeutet das, daß die besonderen Vergütungen den Gewinnanteilen hinzuzurechnen sind³⁾. Sie sind selbst keine Gewinnanteile, werden aber für die Gewinnbesteuerung so behandelt. Entscheidend ist, daß die Vergütung, die als Gewinnanteil behandelt wird, nur dem einzelnen Gesellschafter zukommt. Sie erhöht deshalb auch nur seinen Gewinnanteil, nicht etwa die der übrigen Gesellschafter. Vertritt man nun, wie die Rechtsprechung und ein Teil des Schrifttums, die Auffassung, daß eine Trennung zwischen dem Wirtschaftsgut und

1) Thiel, Rudolf, aaO.

2) Vgl. BFH, Urt. v. 1. 4. 1966 VI 26/65, aaO; in diesem Sinne bereits BFH, Urt. v. 3. 12. 1964 IV 255, 256/64 U, BStBl 1965 III S. 93.

3) So auch Fink, Ist die Bilanzbündeltheorie noch haltbar?, StbJb 1955/56 S. 528f.

dem Ertrag aus dem Wirtschaftsgut unorganisch und mit der einkommensteuerrechtlichen Konstruktion der Personengesellschaft unvereinbar ist¹⁾, so folgt daraus zwingend, daß das Wirtschaftsgut, für dessen Nutzung die Vergütung gewährt wird, Betriebsvermögen des Gesellschafters ist, dem das Wirtschaftsgut gehört und dessen Gewinnanteil dadurch erhöht wird.

Für § 6b EStG bedeutet dies, daß aufgrund seiner besonderen tatbestandlichen Ausgestaltung eine Übertragung aufgedeckter stiller Reserven von dem Betriebsvermögen der Gesamthand auf das des einzelnen Gesellschafters nicht in Betracht kommen kann²⁾. Aus § 6b Abs. 4 Ziff. 2, 3 EStG ergibt sich nämlich, daß die veräußerten und die reinvestierten Wirtschaftsgüter ein und demselben Anlagevermögen, d.h. demselben Betriebsvermögen angehören müssen. Nur wer die veräußerten Wirtschaftsgüter in seiner Bilanz ausgewiesen hat, darf die Reinvestitionsvergünstigung in Anspruch nehmen. Die Ergänzungsbilanz des Gesellschafters wird der Bilanz der Personengesellschaft nur zum Zwecke des einheitlichen Verfahrens nach § 215 AO hinzugefügt. Eine darüber hinausgehende materielle Bedeutung kommt diesem Vorgang nicht zu. Stille Reserven, die bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern einer Personengesellschaft aufgedeckt worden sind, können deshalb auch nur auf Wirtschaftsgüter übertragen werden, die zum Gesamthandsvermögen angeschafft werden³⁾. Weitergehende Übertragungsmöglichkeiten insbesondere auf Investitionen, die ein Gesellschafter in seinem Einzelunternehmen tätigt, sind danach ausgeschlossen. Für eine Anwendung der Bilanzbündeltheorie ist in diesem Zusammenhang kein Platz.

Die aufgezeigte Lösung stimmt im Ergebnis mit dem Grundsatz der Einheit der Personengesellschaft überein; sie entspricht allein dem Gesetzeszweck und sie trägt auch den handels-

1) Vgl. vorne S. 49.

2) So im Ergebnis auch Littmann, Einkommensteuerrecht, § 6b Rdnr. 101 (S. 833).

3) So im Ergebnis auch die Einkommensteuerrichtlinien Abschn. 41b Abs. 5.

rechtlichen Gegebenheiten Rechnung, indem sie nämlich anerkennt, daß die Personengesellschaft selbständig Träger von Rechten und Verbindlichkeiten sein kann und dementsprechend rechtlich in der Lage ist, ein eigenes Betriebsvermögen zu besitzen, was die Bilanzbündeltheorie in ihrer wirklichkeitsfremden Betrachtungsweise negiert¹⁾.

b. Wirtschaftsgüter eines Gesellschafters, die dem Betrieb einer Personengesellschaft dienen

Werden stille Reserven bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern aufgedeckt, die im Alleineigentum eines Gesellschafters stehen, aber dem Betriebsvermögen einer Personengesellschaft dienen, an der der Gesellschafter beteiligt ist, so sind für ihre Übertragung verschiedene Möglichkeiten denkbar: Der Gesellschafter überträgt die stillen Reserven auf Investitionen, die er in einem von ihm geführten Einzelunternehmen tätigt²⁾, oder er überträgt sie auf Wirtschaftsgüter, die er wiederum der Personengesellschaft zur Nutzung überläßt³⁾. Denkbar ist auch eine Übertragung auf Wirtschaftsgüter, die zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft angeschafft werden, und zwar entweder in voller Höhe⁴⁾ oder nach Maßgabe der Beteiligung des Gesellschafters am Gesamthandsvermögen⁵⁾. Schließlich ist noch die Übertragung stiller Reserven bei betrieblich genutzten Wirtschaftsgütern von einem Gesellschafter auf den anderen in Betracht gezogen worden⁶⁾.

1) Vgl. Littmann, Einkommensteuerrecht, aaO.

2) Thiel, Rudolf, Übertragung stiller Reserven, Kommentar, Rdnr. 133 (S. 97).

3) Thiel, Rudolf, aaO.

4) So Heuer, Der neue § 6b EStG, FR 1964 S. 468

5) Thiel, Rudolf, aaO; ferner Abschn. 41b Abs. 4 S. 2 Nr. 2 EStR.

6) Felix, Übertragung stiller Reserven des Anlagevermögens, aaO, S. 555; ferner Rau, NSt, Einkommensteuer, Darst. 1 Abschn. B III 7; anders aber jetzt offenbar in Darst. 2 Abschn. B V.

Private Wirtschaftsgüter eines Gesellschafters, die dem Betrieb einer Personengesellschaft dienen, sind notwendiges Betriebsvermögen dieses Gesellschafters. Sie müssen in einer für die steuerlichen Zwecke zu erstellenden Ergänzungsbilanz des Gesellschafters zur ansonsten maßgeblichen Handelsbilanz der Gesellschaft ausgewiesen werden. In ihrer Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen des Gesellschafters gehören sie zum Anlagevermögen der Gesellschaft im Sinne des § 6b EStG, das sich aus dem Betriebsvermögen der Gesellschaft und dem der Gesellschafter zusammensetzt, soweit es sich um Anlagegüter handelt. Bei ihrer Veräußerung kann daher die Reinvestitionsvergünstigung in Anspruch genommen werden.

Die bei der Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven können auf Investitionen des veräußernden Gesellschafters übertragen werden, und zwar unabhängig davon, ob er in seinem Einzelunternehmen reinvestiert oder die neuen Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft zur Nutzung überläßt. In beiden Fällen bewegen sich die Reinvestitionen im Rahmen seines Betriebsvermögens und müssen auch von ihm bilanziert werden, entweder in der Geschäftsbilanz seines Einzelunternehmens oder in einer Ergänzungsbilanz zur Gesellschaftsbilanz. Die weitergehenden Übertragungsmöglichkeiten sind ausgeschlossen, weil sie sich nicht im Rahmen des Betriebsvermögens des veräußernden Gesellschafters bewegen¹⁾. Die Bilanzbündeltheorie ist auch auf diese Sachverhalte nicht anwendbar. Heuer²⁾, der nur die Übertragung der stillen Reserven auf Wirtschaftsgüter zulassen will, die zum Gesamthandseigentum der Personengesellschaft angeschafft werden, stellt zwar auch auf die Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen ab, er läßt dabei aber die notwendige Unterscheidung zwischen dem Betriebsvermögen der Personengesellschaft und dem des Gesellschafters außer acht.

1) So im Ergebnis, wenn auch mit anderer Begründung, Littmann, Einkommensteuerrecht, aaO.

2) Der neue § 6b EStG, aaO.

Eine andere Beurteilung ergibt sich, wenn die Personengesellschaft mit der Überlassung eines Wirtschaftsguts durch einen Gesellschafter das wirtschaftliche Eigentum erlangt. In diesem Fall wird das überlassene Wirtschaftsgut Gesamthandsvermögen der Gesellschaft¹⁾. Der Gewinn aus der Veräußerung derartiger Wirtschaftsgüter steht dann auch der Gesellschaft zu, die ihn von ihren Reinvestitionen abziehen kann.

Stille Reserven, die ein Gesellschafter bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern seines Einzelunternehmens aufdeckt, kann er auf Wirtschaftsgüter übertragen, die er der Personengesellschaft, an der er gleichzeitig beteiligt ist, zur Nutzung überläßt, weil sie zu seinem notwendigen Betriebsvermögen gehören. Eine anteilige Übertragung auf Wirtschaftsgüter der Gesellschaft ist dagegen nach der hier vertretenen Auffassung nicht möglich²⁾.

2. Gewinnübertragungen zwischen personenidentischen Gesellschaften

Sind zwei Personengesellschaften dergestalt miteinander verbunden, daß die Gesellschafter der ersten Gesellschaft gleichzeitig mit denselben Beteiligungsverhältnissen alleinige Gesellschafter der zweiten Gesellschaft sind, so stellt sich die Frage, ob § 6b EStG im Verhältnis der beiden Gesellschaften zueinander angewandt werden kann, d.h. ob Gewinnübertragungen innerhalb der Gesellschaften gestattet sind. Dabei sind zwei Gestaltungsmöglichkeiten zu unterscheiden. Die eine Möglichkeit ist, daß begünstigte Wirtschaftsgüter, die bei der ersten Personengesellschaft mit den um die stillen Reserven vorher veräußerten Wirtschaftsgüter gekürzten

1) Vgl. Littmann, Einkommensteuerrecht, aaO.

2) Anders insoweit EStR Abschn. 41b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Halbs. 2.

Beschaffungskosten bilanziert worden sind, auf die zweite Personengesellschaft überführt werden. Im andern Fall werden von der ersten Personengesellschaft begünstigte Wirtschaftsgüter veräußert und von der zweiten Reinvestitionsobjekte beschafft.

a. Überführung begünstigter Wirtschaftsgüter

Es ist inzwischen überwiegend anerkannt, daß ein Steuerpflichtiger Wirtschaftsgüter ohne Gewinnrealisierung von einem Betrieb in einen anderen, ebenfalls ihm zuzurechnenden Betrieb überführen kann¹⁾. Eine gewinnrealisierende Entnahme soll nur vorliegen, wenn ein Unternehmer Wirtschaftsgüter für betriebsfremde Zwecke aus seinem Betrieb nimmt und in sein privates Vermögen einbringt. Überführt der Unternehmer das Wirtschaftsgut nicht in sein Privatvermögen, sondern in einen anderen ihm gehörenden Betrieb, so macht er damit keine Entnahme, weil das Wirtschaftsgut den betrieblichen Bereich nicht verlassen hat. Die mehreren Betriebe eines Unternehmens bilden für diese Betrachtung eine Einheit. Sie stellen in ihrer Gesamtheit das Betriebsvermögen des Unternehmers dar, das seinem privatem Vermögen gegenübersteht²⁾. Dies soll auch gelten, wenn ein Unternehmer Wirtschaftsgüter aus seinem Einzelunternehmen in eine Personengesellschaft einbringt, an der er als Gesellschafter beteiligt ist³⁾. Soweit diese Auffassung darauf gestützt wird, daß der Anteil des Gesellschafters an der Personengesellschaft sein Mitunternehmen sei, entspricht sie der Bilanzbündeltheorie. Sie erscheint jedoch dadurch gerechtfertigt, daß es so möglich ist, die gesamten gewerb-

1) Kritisch aber Littmann, Einkommensteuerrecht, Kommentar, §§ 4, 5 Rdnr. 359f (S. 363f).

2) BFH, Urt. v. 12. 12. 1951 I 115/51 U, BStBl 1952 III S. 79; BFH, Urt. v. 7. 2. 1964 VI 19/63 U, BStBl 1964 III S. 328; ferner Blümich-Falk, aaO, § 4 Anm. 24 (S. 399).

3) BFH, Urt. v. 3. 7. 1952 IV 48/52 U, BStBl 1952 III S. 256; BFH, Urt. v. 7. 2. 1964 VI 19/63, aaO.

lichen Einkünfte des Steuerpflichtigen zu erfassen und gegenüber seinen privaten Einkünften abzugrenzen¹⁾. Erkennt man aber an, daß eine Überführung von Wirtschaftsgütern aus einem Einzelunternehmen in eine Personengesellschaft zulässig ist, dann muß man konsequenterweise auch die Überführung von Wirtschaftsgütern aus einer Personengesellschaft in eine andere personenidentische Gesellschaft zulassen²⁾. Damit ist sichergestellt, daß das gesamte betriebliche Vermögen der einzelnen Gesellschafter erfaßt und gegenüber ihrem privaten Vermögen abgegrenzt wird. Wenn nun bei der Inanspruchnahme der Reinvestitionsvergünstigung wegen der besonderen tatbestandlichen Voraussetzungen des § 6b EStG nicht auf die Einzelbetriebsvermögen der Gesellschafter, sondern auf das gesamte Betriebsvermögen in Form des Gesamthandsvermögens abzustellen ist, so stellt sich die Frage, welchen Einfluß dies auf die Übertragung begünstigter Wirtschaftsgüter hat. Sollen Wirtschaftsgüter in die zweite Personengesellschaft eingebracht werden, die zuvor als Reinvestitionsgüter unter Berücksichtigung des § 6b EStG bei der ersten Personengesellschaft bilanziert worden sind, so brauchen die mit Hilfe des § 6b EStG gebildeten stillen Reserven bei der empfangenden Gesellschaft nicht aufgelöst zu werden, sondern können zu den Buchwerten überführt werden, denn die Überführung von Wirtschaftsgütern zu den Buchwerten hängt nicht davon ab, auf welche Weise die stillen Reserven bei den einzelnen Wirtschaftsgütern gebildet worden sind. Ist der Reinvestitionsvorgang erst einmal abgeschlossen, so hat § 6b EStG keinen Einfluß mehr auf die weiteren Vorgänge³⁾.

1) Peters, Zur Anwendbarkeit des § 6b EStG bei Personengesellschaften, StuW 1966 Sp. 214.

2) Peters, aaO; ferner Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, Großkommentar zur Einkommensteuer, 25. NLfg., § 6b Anm. 15a.

3) Vgl. Peters, aaO Sp. 215.

b. Übertragung stiller Reserven

Werden von der ersten Personengesellschaft begünstigte Wirtschaftsgüter veräußert, verzichtet die Gesellschaft aber darauf, selbst zu reinvestieren oder eine gewinnmindernde Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG zu bilden, so soll, einer weitverbreiteten Meinung zufolge, die zweite Gesellschaft berechtigt sein, den Abzug bei von ihr beschafften Reinvestitionsobjekten vorzunehmen¹⁾. Wenn behauptet wird, es wäre unverständlich, wenn die beiden wirtschaftlich gleichliegenden Möglichkeiten einkommensteuerlich unterschiedlich behandelt werden sollten²⁾, so kann dem nicht zugestimmt werden. Der wesentliche Unterschied liegt darin, daß im ersten Fall § 6b EStG nicht mehr eingreifen kann, weil der Reinvestitionsvorgang abgeschlossen ist, während die Übertragung der stillen Reserven von einer Gesellschaft zur anderen den Reinvestitionsvorgang unmittelbar betrifft. Innerhalb des Reinvestitionsvorgangs ist aber eine Übertragung vom Betriebsvermögen der einen Gesellschaft auf das der anderen nicht möglich, da § 6b EStG gerade auf die Zugehörigkeit des veräußerten und des reinvestierten Wirtschaftsguts zu demselben Betriebsvermögen abstellt³⁾. Auch mit einer analogen Anwendung des § 6b EStG kann in diesem Fall nicht geholfen werden, da die Ausfüllung der an sich vorhandenen Gesetzeslücke durch § 6b EStG vorgegeben ist.

Wirtschaftlich gesehen entsteht durch die mangelnde Möglichkeit, stille Reserven von Gesellschaft zu Gesellschaft übertragen zu können, den betroffenen Gesellschaften kein Nachteil. Bei Personenidentität der Gesellschaft ist es nämlich

1) Peters, aaO Sp. 216f; Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 6b EStG Anm. 9; Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, aaO § 6b Anm. 15a; Felix, Übertragung stiller Reserven des Anlagevermögens, aaO S. 555; Thiel, Rudolf, Übertragung stiller Reserven, BB 1966 S. 573.

2) Peters, aaO Sp. 216.

3) Die für die Übertragung vom Einzelunternehmen auf eine Personengesellschaft aufgestellten Grundsätze können schon deshalb nicht entsprechend herangezogen werden, weil eine solche Übertragung stiller Reserven nach der hier vertretenen Auffassung nicht zulässig ist.

durchaus möglich und rechtlich nicht zu beanstanden, daß die veräußernde Gesellschaft das von der zweiten Gesellschaft benötigte Wirtschaftsgut selbst unter Ausnutzung des § 6b EStG beschafft und es sodann zum Buchwert auf die zweite Gesellschaft überträgt.

3. Die Entnahme von Wirtschaftsgütern

Die Nichteinbeziehung von Entnahmegewinnen in die Reinvestitionsvergünstigung¹⁾ wirft die Frage auf, wie die Entnahme von Sachgütern aus Personengesellschaften zu behandeln ist.

Keine Schwierigkeiten bereitet der Fall, daß ein Gesellschafter ein Wirtschaftsgut entnimmt, daß er der Gesellschaft, an der er beteiligt ist, zur Nutzung überlassen hat. Das Wirtschaftsgut gehört nicht zum Betriebsvermögen der Gesellschaft, sondern ist Betriebsvermögen des Gesellschafters. Es entsteht deshalb ein nicht begünstigter Entnahmegewinn auch nur in seiner Person²⁾.

Bei der Überführung von begünstigten Wirtschaftsgütern aus dem Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft in das Privatvermögen eines Gesellschafters ist zu unterscheiden danach, ob die Gesellschaft das Wirtschaftsgut an den Gesellschafter veräußert, oder ob der Gesellschafter ein begünstigtes Wirtschaftsgut unentgeltlich entnimmt. Im Veräußerungsfalle entsteht bei der Gesellschaft ein begünstigter Veräußerungsgewinn, der grundsätzlich von der Gesellschaft auf geeignete Reinvestitionen übertragen werden kann. Es ist aber zu beachten, daß einkommensteuerlich alle Gewinne der Gesellschaft in der Person ihrer Gesellschafter anteilig zu besteuern sind. Die Besonderheit liegt darin, daß der auf

1) Vgl. Einleitung S. 28f.

2) Groh, Zur Verrechnung von Entnahmen bei Personengesellschaften, BB 1969 S. 139o.

den erwerbenden Gesellschafter entfallende Teil der stillen Reserven im Kaufpreis nicht enthalten ist, da der Gesellschafter nicht für etwas zu bezahlen braucht, was ihm bereits gehört¹⁾. Deshalb entsteht in seiner Person kein begünstigter Veräußerungsgewinn; für ihn stellt sich der Vorgang vielmehr als Entnahme dar²⁾.

Diese Auffassung steht im Einklang mit der einschlägigen Rechtsprechung, wonach in der Regel davon auszugehen ist, daß der Entnahmegewinn allein den entnehmenden Gesellschafter treffen soll, so daß dieser ihn auch allein zu versteuern hat³⁾. Bei der Überführung des begünstigten Veräußerungsgewinns auf Reinvestitionen führt dies zu unterschiedlicher Bilanzierung der Anschaffungskosten des Reinvestitionsguts in der Gesellschaftsbilanz und der Sonderbilanz des erwerbenden Gesellschafters. Bildet die Gesellschaft eine gewinnmindernde Rücklage, so ist der auf den erwerbenden Gesellschafter entfallende Teil in einer Ergänzungsbilanz zu neutralisieren⁴⁾.

Für die Behandlung der unentgeltlichen Entnahme eines zum Gesamthandsvermögen der Gesellschaft gehörenden begünstigten Wirtschaftsguts durch einen Gesellschafter werden unterschiedliche Lösungen vorgeschlagen. Thiel⁵⁾ will die unentgeltliche Entnahme wie eine Veräußerung der Gesellschaft an den Gesellschafter behandeln. Dagegen hält es Littmann⁶⁾ nicht für möglich, den Vorgang als eine begünstigte Veräußerung im Sinne des § 6b EStG anzusehen. Differenzierend

1) Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, aaO § 6b Anm. 15a.

2) Allgemeine Meinung, vgl. Sarx, Einzelfragen zu § 6b EStG, FR 1966 S. 211; Thiel, Rudolf, Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts, aaO S. 234f; Grass, aaO; Littmann aaO § 6b Rdnr. 109 (S. 835).

3) BFH, Urt. v. 12. 3. 1964, StRK EinkStG § 6b Abs. 1 Ziff 4, R. 39.

4) Thiel, Rudolf, aaO S. 235.

5) AaO S. 234f; ferner Übertragung stiller Reserven, BB 1966 S. 572.

6) AaO Rdnr. 109 (S. 835).

äußert sich Grass¹⁾, der darauf abstellt, ob durch die unentgeltliche Entnahme aus dem Gesellschaftsvermögen sich das Auseinandersetzungsguthaben des entnehmenden Gesellschafters vermindert. Ist dies der Fall, so soll eine unentgeltliche Entnahme nicht vorliegen. Vermindert sich das Auseinandersetzungsguthaben des entnehmenden Gesellschafters nicht, so sei davon auszugehen, daß alle Gesellschafter gemeinsam das Wirtschaftsgut entnommen und es dem Mitgesellschafter sodann unentgeltlich übertragen hätten²⁾. Nach § 6 Abs. 1 Ziff. 4 EStG sind Entnahmen mit dem Teilwert anzusetzen. Das ist der Betrag, den die Gesellschaft vermutlich bei Veräußerung des entnommenen Wirtschaftsguts an einen Dritten erzielt hätte. Entnimmt ein Gesellschafter ein Wirtschaftsgut unentgeltlich, so stellt die Differenz zwischen Buchwert und Teilwert den Entnahmegewinn dar. In Höhe des Entnahmegewinns werden der Gesellschaft Mittel entzogen. Dieser Vorgang ist nicht in Einklang zu bringen mit dem von § 6b EStG verfolgten Gesetzeszweck, den Unternehmen die finanziellen Mittel aus dem Verkauf begünstigter Anlagegüter für die Finanzierung von Reinvestitionen zu erhalten. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Entnahmegewinn nur dem entnehmenden Gesellschafter oder allen Gesellschaftern anteilig zugerechnet wird. Die unentgeltliche Entnahme durch einen Gesellschafter kann deshalb der entgeltlichen nicht gleichgestellt werden. Insoweit kommt es auch nicht darauf an, ob das Auseinandersetzungsguthaben des Gesellschafters durch die Entnahme gemindert wird. Entscheidend ist allein, daß der Gesellschaft durch die unentgeltliche Entnahme Mittel entzogen werden, die ihr für Reinvestitionen nicht mehr zur Verfügung stehen.

1) AaO § 6b Anm. 15a.

2) So auch Groh, aaO.

4. Sonstige gesellschaftliche Vorgänge

Den bisher behandelten Vorgängen lagen unveränderte Beteiligungs- und Rechtsverhältnisse zugrunde. Nunmehr ist darzustellen, in welcher Weise die Reinvestitionsvergünstigung zur Anwendung gelangt, wenn ein Wechsel im Gesellschafterbestand oder in der Rechtsform der Gesellschaft erfolgt. Änderungen dieser Art erfolgen, wenn ein Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet, oder wenn die Gesellschaft im Ganzen aufgelöst wird. Ferner bei der Realteilung der Personengesellschaft und der Umwandlung in eine andere Unternehmensform. Dabei können Überlagerungen zwischen den einzelnen Vorgängen durchaus auftreten. So liegt beim Ausscheiden eines von zwei Gesellschaftern zugleich eine Umwandlung der Personengesellschaft in ein Einzelunternehmen vor. Ebenso können Realteilung und Umwandlung zusammenfallen. Weitere Überschneidungen sind möglich.

a. Ausscheiden eines Gesellschafters

Scheidet ein Gesellschafter aus einer Personengesellschaft aus, so stellt sich dies als die Veräußerung seines Mitunternehmeranteils dar¹⁾. Anteile an einer Personengesellschaft sind - im Gegensatz zu den Anteilen an Kapitalgesellschaften - keine selbständigen bewertungsfähigen Wirtschaftsgüter²⁾. Ihre Veräußerung ist deshalb als solche auch nicht nach § 6b EStG begünstigt. In Betracht kommt aber, daß der ausscheidende Gesellschafter die Reinvestitionsvergünstigung insoweit beanspruchen kann, als der veräußerte Anteil Rechte an begünstigten Wirtschaftsgütern repräsentierte. Bürgerlich-rechtlich wird durch das Ausscheiden eines Gesellschafters die Identität der Gesellschaft nicht aufgehoben. Scheidet der Gesellschafter gegen eine Barabfindung aus, so besteht die bisherige Gesellschaft unter den übrigen Gesell-

1) Grass, aaO § 6b Anm. 15b.

2) Uelner, Die steuerfreie Übertragung stiller Reserven - Der neue § 6b EStG, DStR 1964 S. 670.

schaftern weiter; veräußert er seinen Mitunternehmensanteil an einen Dritten, so wird die Gesellschaft mit diesem weitergeführt. Mit seinem Ausscheiden hört der Gesellschafter auf, Mitglied der Gesamthandsgemeinschaft zu sein. Er büßt seine dingliche Mitberechtigung an den Gegenständen des Gesellschaftsvermögens ein und hat nur noch schuldrechtliche Ansprüche gegen die übrigen Gesellschafter¹⁾. Sein Anteil am Gesellschaftsvermögen wächst nach § 738 Abs. 1 S. 1 BGB den übrigen Gesellschaftern zu.

Einkommensteuerlich gehört der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ist damit einer Betriebsveräußerung im ganzen gleichzuachten, auf die § 6b EStG anzuwenden ist²⁾. Damit ist entschieden, daß, abweichend von der bürgerlich-rechtlichen Regelung, eine Anwachsung der stillen Reserven nicht stattfindet. Der ausscheidende Gesellschafter nimmt vielmehr die auf seinen Mitunternehmeranteil entfallenden stillen Reserven mit³⁾. Dies wird durch die Vorschrift des § 11 Nr. 5 StAnpG verdeutlicht, wonach für die steuerliche Gewinnermittlung Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten so zugerechnet werden, als wären sie nach Bruchteilen berechtigt.

Diese Auffassung entspricht auch der Bilanzbündeltheorie, die den Anteil an einer Personengesellschaft als Zusammenfassung der dem Gesellschafter entsprechend seiner Beteiligung zuzurechnenden ideellen Anteile an den einzelnen Wirtschaftsgütern versteht.

1) Hueck, Gesellschaftsrecht, § 10 II 2 (S. 42).

2) Vgl. § 34 Abs. 1 S. 3 EStG.

3) Allgemeine Meinung; vgl. H.G.R., Erwerb eines Anteils an einer Personengesellschaft und Investitionsobjekt im Sinn von § 6b EStG, DB 1968 S. 1378; ferner Grass, aaO § 6b Anm. 15b; Herrmann-Heuer, § 6b Anm. 8f.

Der ausscheidende Gesellschafter kann die bei der Veräußerung auf seinen Mitunternehmeranteil entfallenden stillen Reserven innerhalb seines Betriebsvermögens übertragen, d.h. er kann sie entweder begünstigten Investitionen in einem von ihm geführten Einzelunternehmen oder, wenn er noch an einer anderen Personengesellschaft beteiligt ist, deren begünstigten Neubeschaffungen zuführen. Der zuvor aufgestellte Grundsatz, daß sich der Reinvestitionsvorgang innerhalb ein und desselben Betriebsvermögens vollziehen muß, wird hier notgedrungen durchbrochen, weil das Ausscheiden eines Gesellschafters von Gesetzes wegen der Betriebsveräußerung im ganzen gleichgestellt wird, bei der das einheitliche Betriebsvermögen der Gesellschaft, entsprechend der Vorschrift des § 11 Nr. 5 StAnpG, auf die einzelnen Gesellschafter aufgeteilt wird. Ebenso muß der von vielen Autoren in den Vordergrund gestellte Grundsatz der Einheit der Personengesellschaft hier gegenüber der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung zurücktreten. Nimmt der ausscheidende Gesellschafter für die auf seinen Anteil entfallenden stillen Reserven § 6b EStG in Anspruch, so verliert er den Anspruch auf den ermäßigten Steuersatz nach § 34 EStG¹⁾.

Fraglich ist in diesem Zusammenhang noch, ob dem ausscheidenden Gesellschafter sein Anteil an einer von der Gesellschaft zuvor gebildeten Rücklage erhalten bleibt oder ob der Anteil wegfällt und auf diese Weise entweder den laufenden Gewinn oder den Veräußerungsgewinn des Gesellschafters erhöht²⁾. Grundsätzlich müßte es dem ausscheidenden Gesellschafter, wenn sich seine gesellschaftliche Bindung löst, nach dem zuvor Gesagten gestattet sein, den auf ihn entfallenden Teil der Rücklage unter den gleichen Modalitäten fortzuführen, die auch für die Gesellschaft gelten. Bedenken gegen diese Auffassung ergeben sich aber deshalb, weil nach

1) § 34 Abs. 1 S. 3 EStG.

2) Vgl. dazu Thiel, Rudolf, Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts, aaO S. 241.

der Rechtsprechung bei einer Betriebsveräußerung eine Rücklage für Ersatzbeschaffung stets zugunsten des laufenden Gewinns des ausscheidenden Gesellschafters aufzulösen ist¹⁾.

Die Finanzverwaltung hat sich dafür entschieden, daß bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils der Steuerpflichtige die Rücklage noch für die Zeit weiterführen kann, für die sie ohne Veräußerung des Mitunternehmeranteils zulässig gewesen wäre, sofern er die Absicht erkennen läßt, mit den Vermögenswerten, die er bei seinem Ausscheiden erlöst hat, einen Betrieb weiterzuführen²⁾. Dieser Ansicht kann in Anbetracht der Unterschiede, die auch sonst zwischen der Rücklage für Ersatzbeschaffung und der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG bestehen³⁾, zugestimmt werden. Wenig überzeugend ist es allerdings, wenn gefordert wird, daß der ausscheidende Gesellschafter die Absicht erkennen lassen muß, einen Betrieb weiterzuführen. Diese Absicht, die mit der Reinvestitionsabsicht bei der Veräußerung von begünstigten Wirtschaftsgütern gleichzuachten ist, wird vom Gesetz nicht gefordert. Sie kann auch nicht mit dem Sinnzusammenhang der Vorschrift begründet werden, weil der Gesetzgeber den bloßen Stundungseffekt der Reinvestitionsvergünstigung in derartigen Fällen bewußt in Kauf genommen hat⁴⁾. Wenn es somit dem ausscheidenden Gesellschafter gestattet wird, anteilig auf ihn entfallende stille Reserven einer Rücklage zuzuführen, so kann er dies unabhängig davon, ob er sich bereits entschlossen hat, einen Betrieb weiterzuführen.

1) BFH, Urt. v. 20. 8. 1964 IV 40/62 U, BStBl 1964 III S. 504.

2) EStR Abschn. 41b Abs. 7 S. 1, 2 i.V.m. Abschn. 41b Abs. 7 S. 8.

3) Vgl. dazu -el.-, Auflösung von Reinvestitionsrücklagen in Verlustjahren, DB 1966 S. 1543f; ferner -el.-, Wahlrecht zwischen Reinvestitionsrücklage und Rücklage für Ersatzbeschaffung, DB 1971 S. 1643.

4) Vgl. Einleitung S. 22.

Für die Bemessung der Sechsjahresfrist nach § 6b Abs. 4 Nr. 2 EStG kommt es in diesem Zusammenhang nicht auf den unveränderten Gesellschafterbestand an¹⁾, sondern auf die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen der Gesellschaft²⁾. Dies bleibt aber beim Ausscheiden eines Gesellschafters unverändert; lediglich die Beteiligung daran ändert sich. Es kommt deshalb nicht darauf an, ob die Vorschrift subjekt- oder objektbezogen auszulegen ist. Entscheidend ist vielmehr, daß beim Ausscheiden eines Gesellschafters sein Anteil den anderen Gesellschaftern zuwächst, was einkommensteuerlich dazu führt, daß sein Anteil den übrigen Gesellschaftern fortan zuzurechnen ist, ohne daß eine Änderung in dem Gesamthandsvermögen eintritt.

b. Auflösung und Realteilung der Personengesellschaft

Eine Personengesellschaft wird dadurch aufgelöst, daß entweder die zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter verkauft bzw. ins Privatvermögen der Gesellschafter überführt oder in Einzelunternehmen der bisherigen Gesellschafter fortgeführt werden. Die Auflösung der Personengesellschaft durch Veräußerung des Betriebsvermögens führt grundsätzlich zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG, wohingegen bei der sog. Realteilung die Rechtsprechung auf eine Gewinnverwirklichung verzichtet, wenn die Wirtschaftsgüter mit den alten Buchwerten in den Einzelunternehmen fortgeführt werden³⁾.

Die Veräußerung des Betriebsvermögens bzw. die Überführung ins Privatvermögen durch die bisherigen Gesellschafter muß aber nicht immer zur Gewinnbesteuerung führen. Soweit stille

1) So aber Littmann, Einkommensteuerrecht, aaO § 6b Rdnr. 110f (S. 836).

2) So im Ergebnis auch Heidrich, Die Sechsjahresfrist bei der Übertragung stiller Reserven nach § 6b des Einkommensteuergesetzes, BB 1967 S. 749ff.

3) BFH, Urt. v. 6. 5. 1952 I 17/52 U, BStBl 1952 III S. 183.

Reserven bei begünstigten Wirtschaftsgütern aufgedeckt werden, können diese in gleichem Umfang übertragen oder einer gewinnmindernden Rücklage zugeführt werden wie beim ausscheidenden Gesellschafter. Dies beruht darauf, daß einkommensteuerlich das Ausscheiden eines Gesellschafters und die Betriebsveräußerung im ganzen gleich zu behandeln sind¹⁾.

Bei der Realteilung einer Personengesellschaft unter Fortführung entsprechender Einzelunternehmen werden - jedenfalls im Idealfall der Realteilung²⁾ - stille Reserven nicht realisiert, so daß durch die Teilung selbst keine begünstigten Vorgänge auftreten können³⁾. Bestehende Reinvestitionsrücklagen können anteilig in den Einzelunternehmen fortgeführt werden. So gesehen bedeutet die Realteilung einer Personengesellschaft nichts anderes als die Entnahme von Sachwerten aus der Gesellschaft⁴⁾. Sie beruht auf der von der Bilanzbündeltheorie geprägten Vorstellung, daß sich lediglich die Rechtsform der einzelnen, in der Personengesellschaft zusammengefaßten Unternehmen ändert. Es wird jeder Gesellschafter so behandelt, als ob er nach der Realteilung sein vorher in der Gesellschaftsform betriebenes Unternehmen nunmehr, wirtschaftlich völlig identisch, in der Rechtsform des Einzelunternehmens fortführe⁵⁾.

1) Vgl. § 16 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG.

2) Zur besonderen Problematik des Spitzenausgleichs bei der Realteilung vgl. Thiel, Rudolf, Aktuelle Fragen des Einkommensteuerrechts, aaO S. 236ff; ferner Heister, Der Normalfall der Realteilung von Mitunternehmergemeinschaften im Einkommensteuerrecht, FR 1968 S. 236ff; Sauer, Realteilung einer Personengesellschaft und Einkommensteuer nach der Rechtsprechung des BFH, DStZ Ausg. A 1964 S. 22f.

3) Grass, aaO § 6b Anm. 15b.

4) Thiel, Rudolf, aaO S. 236.

5) Sauer, aaO S. 23.

c. Umwandlung

Das Umwandlungssteuergesetz¹⁾ ermöglicht steuerbegünstigte Umwandlungen von Einzelunternehmen in Personengesellschaften, von Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften und umgekehrt. In diesen Fällen der Umwandlung darf das eingebrachte Betriebsvermögen mit seinem jeweiligen Buchwert angesetzt werden²⁾. Werden die Buchwerte fortgeführt, so tritt bei den bisherigen Unternehmern keine Gewinnverwirklichung ein. Werden dagegen die Buchwerte aufgestockt, so können die bisherigen Unternehmer für den dabei entstehenden Gewinn § 6b EStG in Anspruch nehmen, soweit begünstigte Wirtschaftsgüter von der Aufstockung betroffen sind.

Bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in ein Einzelunternehmen durch Ausscheiden von Gesellschaftern gelten die für das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft aufgezeigten Übertragungsmöglichkeiten entsprechend.

1) Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Änderung der Unternehmensform v. 14. 8. 1969, BGBl. I S. 1163.

2) Vgl. z.B. §§ 17, 22 UmwStG.

II. DIE ERMITTLUNG DES ABZUGSFÄHIGEN VERÄUSSERUNGSGEWINNS IN BESONDEREN FÄLLEN

Die Vergünstigung, die § 6b EStG gewährt, besteht darin, daß stille Reserven, die durch die Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter aufgedeckt werden, auf die Ansätze für bestimmte andere Wirtschaftsgüter übertragen werden können¹⁾. Die Übertragung geschieht dadurch, daß die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der neuen Wirtschaftsgüter um einen Betrag bis zur Höhe des Gewinns gekürzt werden, der sich bei der Veräußerung der alten Wirtschaftsgüter ergeben hat. Dabei ist als Übertragungsfähiger bzw. rücklagefähiger Gewinn der Betrag anzusehen, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteigt, mit dem das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt seiner Veräußerung anzusetzen gewesen wäre²⁾. Mit dieser Legaldefinition läßt sich normalerweise der Betrag des abzugsfähigen Veräußerungsgewinns unschwer ermitteln. Schwierigkeiten bereitet die Ermittlung des Veräußerungsgewinns deshalb nur in besonders gelagerten Fällen.

1. Buchwert zum Zeitpunkt der Veräußerung

Der Buchwert zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist der Wert, mit dem ein Wirtschaftsgut nach § 6 EStG anzusetzen ist, d.h. abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung, nicht

1) Vgl. Einleitung S. 12.

2) § 6b Abs. 2 EStG.

abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. In beiden Fällen kann auch der Teilwert angesetzt werden, wenn er niedriger ist. Danach ist nicht der Buchwert in der letzten Jahresbilanz, sondern der Buchwert am Tag der Veräußerung maßgebend, der bei einer Bilanzerstellung zum Veräußerungszeitpunkt anzusetzen wäre. Diese Regelung macht es erforderlich, daß zum Veräußerungstag ein fiktiver Buchwert ermittelt wird, wobei der letzte Bilanzansatz des veräußerten Wirtschaftsguts nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften bis zum Veräußerungszeitpunkt fortzuentwickeln ist¹⁾. Es sind dabei die bis zur Veräußerung eingetretenen Wertminderungen und bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern die zeitanteiligen normalen Absetzungen für Abnutzung zu berücksichtigen. Ferner mindern sämtliche Sonderabsetzungen den fiktiven Buchwert zum Veräußerungszeitpunkt²⁾. Eine Besonderheit besteht aufgrund der Rechtsprechung für Absetzungen nach § 7b EStG³⁾. Bei der Veräußerung eines nach § 7b EStG begünstigten Wirtschaftsguts können die Absetzungen für das ganze Jahr abgezogen werden, weil für das Jahr der Veräußerung dem Veräußerer die volle Sonderabsetzung zusteht, gleichgültig zu welchem Zeitpunkt im Laufe eines Jahres das nach § 7b EStG begünstigte Gebäude veräußert wird.

2. Berechnung des Veräußerungspreises

Veräußerungspreis ist die gesamte in Geld oder Geldeswert bestehende Gegenleistung für die Veräußerung des einzelnen

1) Vgl. -en.-, Nach § 6b EStG übertragbarer Veräußerungsgewinn, DB 1968 S. 2152.

2) Abschn. 41a Abs. 9 EStR.

3) Vgl. BFH, Urt. v. 13. 12. 1957 VI 234/56 U, BStBl 1958 III S. 72.

Wirtschaftsguts¹⁾. Seine Berechnung kann zu Schwierigkeiten in Fällen führen, in denen er nicht nur die reine Gegenleistung für das veräußerte Wirtschaftsgut enthält oder wenn er infolge einer Schenkung nur zum Teil zu entrichten ist. Ferner bei der Veräußerung durch Tausch sowie bei der Veräußerung von Sachgesamtheiten, die unterschiedlich mit Gewinn und Verlust verkauft werden.

Ein Fall, in dem der Veräußerungspreis nicht nur die reine Gegenleistung für das veräußerte Wirtschaftsgut enthält, ist von der Rechtsprechung dahingehend entschieden worden, daß als Veräußerungspreis nur das Entgelt anzusehen ist, das für konkrete Wirtschaftsgüter gezahlt wird²⁾.

Entschädigungen, die für den Produktionsrückgang des Gesamtbetriebes zusammen mit dem Kaufpreis für bestimmte Wirtschaftsgüter gezahlt werden, sind danach nicht begünstigt. Demgegenüber soll nach anderer Ansicht auch eine Schadenersatzleistung für das Wirtschaftsgut oder dessen Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen begünstigt sein³⁾. Das kann nur so verstanden werden, daß als Veräußerungspreis auch ein Schadenersatzanspruch z.B. in Fällen höherer Gewalt anstelle des an sich bestehenden Kaufpreisanspruchs tritt. Dieser kann sich aber immer nur auf ein konkretes nach § 6b EStG begünstigtes Wirtschaftsgut beziehen. Ein Produktionsrückgang, der als mittelbare Folge der zwangsweisen Veräußerung von begünstigten Wirtschaftsgütern eintritt, kann dem Veräußerungspreis der einzelnen Wirtschaftsgüter nicht hinzugerechnet werden. Eine derartige Auslegung, die im Wortlaut der Vorschrift keine Stütze findet, ist mit dem Gesetzeszweck, wonach nur die Veräußerung bestimmter enumerativ aufgezählter Wirtschaftsgüter begünstigt sein soll, nicht in Einklang zu bringen.

1) Herrmann-Heuer, aaO § 6b Anm. 16a.

2) Vgl. das nichtrechtskräftige Urteil des FG Rheinland-Pfalz v. 6. 5. 1971, EFG 1971 S. 427.

3) So Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, aaO § 6b Anm. 5c.

Der Veräußerungsbegriff umfaßt an sich sowohl die entgeltliche als auch die unentgeltliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an einem Wirtschaftsgut.

Danach ist auch die schenkweise Veräußerung eines Wirtschaftsguts eine Veräußerung. Im Rahmen des § 6b EStG kommen als Rechtsgrund für die Veräußerung grundsätzlich jedoch nur die entgeltlichen Rechtsgeschäfte in Betracht¹⁾, weil durch die Veräußerung stille Reserven verwirklicht werden müssen, dem Veräußerer also ein Entgelt zufließen muß, das den Buchwertansatz des veräußerten Wirtschaftsguts übersteigt²⁾. Hieran fehlt es bei einer Schenkung, denn das Wesen der Schenkung besteht gerade darin, daß Schenker und Beschenkte darüber einig sind, daß die Zuwendung unentgeltlich erfolgt, der Schenker also keine Gegenleistung erhält.

Dies wirft die Frage auf, ob von einem entgeltlichen Erwerb und damit von einem "Veräußerungspreis" im Sinn des § 6b EStG bei einer Schenkung unter Auflage und bei einer gemischten Schenkung gesprochen werden kann. Nach Auffassung der Finanzverwaltung³⁾ liegt ein unentgeltlicher Erwerb und damit eine unentgeltliche Veräußerung in der Regel bei einer Schenkung unter Auflage, nicht dagegen bei einer gemischten Schenkung vor. Ob eine Schenkung unter Auflage oder eine gemischte Schenkung gegeben ist, soll nach den gesamten Umständen des einzelnen Falles entschieden werden. Eine Schenkung unter Auflage soll insbesondere dann angenommen werden, wenn der Erwerber der voraussichtliche Erbe ist und lediglich Verbindlichkeiten, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts durch den Rechtsvorgänger stehen, vom Rechtsnachfolger übernommen werden. Die Unterscheidung in unentgeltlichen Erwerb bei der Schenkung unter Auflage und entgeltlichen

1) Vgl. Abschn. 41a Abs. 8 EStR.

2) Blümich-Falk, aaO Bd I § 6b Anm. 3.

3) Abschn. 44 EStR.

Erwerb bei der gemischten Schenkung ist im Schrifttum auf Widerspruch gestoßen¹⁾. Schenkung unter Auflage und gemischte Schenkung seien im Einzelfall nur schwer zu unterscheiden. Es wird vorgeschlagen, bei beiden einen teilweise entgeltlichen und teilweise unentgeltlichen Erwerb bzw. Veräußerung anzunehmen. Nach anderer Auffassung soll für den Geltungsbereich des § 6b EStG die Vergünstigung ohne Rücksicht auf die Art der Schenkung immer insoweit gewährt werden, als das Entgelt den Buchwert übersteigt²⁾.

Die Behandlung der gemischten Schenkung dürfte für den Anwendungsbereich des § 6b EStG keine Schwierigkeiten bereiten, denn es besteht Einigkeit darüber, daß die gemischte Schenkung in jedem Fall einen entgeltlichen Teil enthält, der sich für den "Schenker" insoweit als entgeltliche Veräußerung darstellt, für den er also einen Veräußerungspreis im Sinn des § 6b EStG erzielt. In diesem Zusammenhang kann es somit dahingestellt bleiben, ob man der im bürgerlich-rechtlichen Bereich vorherrschenden Trennungstheorie folgend die gemischte Schenkung in einen unentgeltlichen und einen entgeltlichen Teil zerlegt³⁾ oder sie einheitlich als entgeltliches Geschäft ansieht. Entscheidend für die Gewährung der Reinvestitionsvergünstigung ist, daß die für das hingeebene Wirtschaftsgut gewährte Gegenleistung dessen Buchwert zuzüglich der Veräußerungskosten übersteigt. Ist das der Fall, so liegt ein Veräußerungsgewinn im Sinn des § 6b EStG vor, der auf andere begünstigte Wirtschaftsgüter übertragen oder einer gewinnmindernden Rücklage zugeführt werden kann.

Problematisch ist es dagegen, wenn die Schenkung unter Auflage als eine jedenfalls teilweise entgeltliche Veräußerung angesehen werden soll. Die Auflage darf, wenn der Charakter

1) Vgl. z. B. Littmann, Einkommensteuerrecht, aaO § 7b Rdnr. 110f (S. 952f).

2) -el.-, Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG und gemischte Schenkungen, DB 1971 S. 598f.

3) Vgl. dazu Larenz, Lehrbuch des Schuldrechts, Bd II, Besonderer Teil, § 62 II (S. 333ff).

einer Schenkung gewahrt bleiben soll, nicht die Bedeutung eines "Entgelts" haben, deshalb kann es sich bei der Schenkung unter Auflage auch nicht um einen gegenseitigen Vertrag handeln. In der Regel wird es sich bei der Auflage um eine Leistung handeln, die nach der Vorstellung der Vertragsparteien aus den Mitteln der Zuwendung erfolgen soll, ohne deren Wert aufzuwiegen¹⁾.

Maßgeblich für die Charakterisierung der Auflage ist somit die Vorstellung der Parteien und nicht das objektive Wertverhältnis²⁾. Dies führt dazu, daß die zur Vollziehung der Auflage notwendigen Aufwendungen in Ausnahmefällen, insbesondere wenn die Vertragsparteien sich geirrt haben, so hoch sein können, daß sie den Wert der Zuwendung aufwiegen oder sogar übersteigen³⁾. In derartigen Fällen würde sich die Schenkung in ihr Gegenteil verkehren. Nach bürgerlichem Recht kann in diesen Fällen unter bestimmten Umständen Abhilfe geschaffen werden. Das Gesetz bestimmt in § 526 BGB, daß der Beschenkte die Vollziehung der Auflage verweigern darf, soweit der Wert der Zuwendung infolge eines Rechtsmangels oder eines Mangels der verschenkten Sache die zur Vollziehung der Auflage erforderlichen Aufwendungen nicht erreicht, und zwar solange, bis der durch den Mangel entstandene Fehlbetrag ausgeglichen wird. In Fällen, in denen der Wert der Zuwendung die Höhe der Aufwendungen nicht infolge Sach- oder Rechtsmangels, sondern wegen anderer Umstände übersteigt, hat die Rechtsprechung eine analoge Anwendung des § 526 BGB für zulässig erachtet⁴⁾. Darüber hinaus wird angenommen, daß bei einer Schenkung unter Auflage sinngemäß von den Parteien vorausgesetzt wird, daß das Geschenk oder sein Wert zur Bestreitung der erforderlichen Aufwendungen mindestens ausreiche. Wenn sich herausstelle, daß diese Annahme

1) Vgl. Larenz, aaO § 47 III (S. 135).

2) Larenz, aaO.

3) So im Falle der Entscheidung BFH, Urt. v. 20. 9. 1963 VI 107/62, HFR 1964 S. 43.

4) Für den Fall der Geldentwertung vgl. RGZ 112 S. 213.

unzutreffend sei, handele es sich um einen Fall des Fehlens oder des Fortfalls der Geschäftsgrundlage. Für die Bestimmung der dann eintretenden Rechtsfolgen sei § 526 BGB ebenfalls analog anzuwenden¹⁾. Für § 6b EStG ergibt sich daraus folgendes: In den sicher seltenen Ausnahmefällen, in denen bei einer Schenkung unter Auflage die Aufwendungen den Wert der Zuwendung übersteigen, kann Abhilfe bereits nach bürgerlichem Recht geschaffen werden.

Die Frage nach der Übertragbarkeit eines "Veräußerungsgewinns" stellt sich somit nur, wenn die zur Erfüllung der Auflage erforderlichen Aufwendungen sich im Bereich zwischen dem Buchwert und dem tatsächlichen Wert des zugewendeten Wirtschaftsguts bewegen und wenn die Auflage in der Erfüllung einer Verbindlichkeit gegenüber dem Schenker oder in dessen Befreiung von einer Verbindlichkeit besteht. Ist dies ausnahmsweise der Fall, so verliert damit die Schenkung unter Auflage trotzdem nicht den Charakter einer unentgeltlichen Veräußerung, weil eine Gegenleistung im Rechtssinne nicht vorliegt.

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem das Steuerrecht beherrschenden Auslegungsprinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, denn dies darf niemals dazu führen, den Inhalt bürgerlich-rechtlicher Begriffe abweichend vom bürgerlichen Recht zu bestimmen²⁾. Aus diesem Grunde geht es auch nicht an, bei der Schenkung unter Auflage einen teilweise entgeltlichen und teilweise unentgeltlichen Erwerb bzw. Veräußerung, wie bei der gemischten Schenkung, anzunehmen. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist aber nicht nur ein Auslegungsprinzip für Gesetzesnormen, sondern sie ist auch als ein Wertungsprinzip für Tatsachen zu verstehen³⁾. Wirtschaftlich gesehen stellt sich aber die Schenkung

1) Larenz, aaO.

2) Paulick, Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, § 13 I Rdnr. 287 (S. 114).

3) Paulick, aaO § 13 I Rdnr. 284 (S. 112).

unter Auflage in den Ausnahmefällen, in denen die Kosten der Auflage den Buchwert des hingegebenen Wirtschaftsguts übersteigen, nicht anders als eine Veräußerung gegen Entgelt dar, wenn sie auch rechtlich ein unentgeltliches Rechtsgeschäft bleibt. Dies rechtfertigt es ausnahmsweise und in Abweichung von der Auffassung der Finanzverwaltung¹⁾, ein unentgeltliches Rechtsgeschäft als Rechtsgrund für die Veräußerung im Sinn des § 6b EStG anzusehen.

Dem Zweck des § 6b EStG entsprechend ist unter "Veräußerung" derjenige Vorgang zu verstehen, der auf die Übertragung des Wirtschaftsguts an einen Dritten gerichtet ist und zur Gewinnverwirklichung führt. Diese Voraussetzungen sind nach vorherrschender Auffassung auch beim Tausch von Wirtschaftsgütern erfüllt²⁾. Dem ist zuzustimmen. Bei Veräußerung durch Tausch bestehen die Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsguts im gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsguts³⁾. Dieser Betrachtungsweise steht nicht entgegen, daß beim Tausch dem Betrieb keine Mittel zugeführt werden, weil der Tauschvorgang als solcher bereits die Reinvestition beinhaltet.

Werden mehrere Wirtschaftsgüter gleichzeitig zu einem Gesamtverkaufspreis veräußert, so ist der Veräußerungspreis auf die einzelnen Wirtschaftsgüter aufzuteilen. Maßgebend dabei ist, was der Erwerber für das einzelne Wirtschaftsgut als Entgelt gegeben hätte, wenn der Gesamtpreis in Einzelbeträgen vereinbart worden wäre⁴⁾. Diese Rechtsfolge läßt sich unmittelbar dem Gesetz entnehmen, denn nach § 6b Abs. 1 EStG ist der Abzug des bei der Veräußerung bestimmter

1) Vgl. Abschn. 41a Abs. 8 EStR.

2) Vgl. Heuer, Der neue § 6b EStG, aaO S. 470; -el.-, Tauschgeschäfte, Rücklagen für Ersatzbeschaffung und Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG, DB 1965 S. 124; Abschn. 41a Abs. 8 S. 6 EStR.

3) Herrmann-Heuer, aaO § 6b Anm. 16.

4) Herrmann-Heuer, aaO.

Wirtschaftsgüter erzielten Veräußerungspreises nur bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der im Gesetz aufgezählten Wirtschaftsgüter in der vom Gesetz vorgeschriebenen Weise zulässig. Dies wird durch die von der Finanzverwaltung aufgestellten Bilanzierungsvorschriften bestätigt. Nach Abschn. 41b Abs. 3 EStR können Rücklagen nach § 6b Abs. 3 EStG in der Bilanz zwar in einem Posten zusammengefaßt werden. In der Buchführung muß aber im einzelnen nachgewiesen werden, bei welchen Wirtschaftsgütern der in die Rücklage gestellte Gewinn übertragen bzw. wann die Rücklage gewinnerhöhend aufgelöst worden ist.

Daraus ergibt sich, daß bei gleichzeitiger Veräußerung mehrerer Wirtschaftsgüter jeweils nur der bei den einzelnen Wirtschaftsgütern entstehende Veräußerungsgewinn getrennt für sich übertragen werden kann, so daß ein bei anderen Wirtschaftsgütern entstehender Veräußerungsverlust die Höhe des übertragbaren Veräußerungsgewinns nicht mindert. Infolgedessen können die Veräußerungsverluste den laufenden Betriebsgewinn mindern und die bei den anderen Wirtschaftsgütern erzielten Veräußerungsgewinne ohne Saldierung mit den Verlusten in voller Höhe nach § 6b EStG behandelt werden¹⁾. Eine Aufteilung des Gesamtverkaufspreises ist ferner erforderlich bei der Veräußerung von begünstigten Wirtschaftsgütern, für die unterschiedliche Reinvestitionsmöglichkeiten bestehen, sowie bei solchen Wirtschaftsgütern, die nur eine Sache im bürgerlich-rechtlichen Sinn verkörpern, aber steuerlich zwei Wirtschaftsgüter sind, wie z.B. bebaute Grundstücke.

1) Vgl. -en.-, Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG bei Veräußerung mehrerer Wirtschaftsgüter mit Gewinn und Verlust sowie bei Geschäftsveräußerung im ganzen, DB 1969 S. 1221f.

3. Nachträgliche Verkaufspreisänderungen

Schwierigkeiten bereitet auch die Ermittlung des Veräußerungsgewinns, wenn sich der Verkaufspreis begünstigter Wirtschaftsgüter nachträglich ändert. Dazu kann es kommen, wenn der Verkaufspreis nachträglich erhöht oder herabgesetzt wird oder wenn er ganz oder teilweise nicht eingeht.

Wird der Verkaufspreis nachträglich herauf- oder, was häufiger der Fall sein wird, durch eine Minderung wegen eines Mangels der verkauften Sache herabgesetzt, so stellt sich dies als eine echte Änderung des Verkaufspreises dar.

Demgegenüber liegt eine Änderung des Verkaufspreises nicht vor, wenn der Verkäufer mit seiner Kaufpreisforderung, etwa wegen einer Insolvenz des Käufers, ganz oder teilweise ausfällt. Es ändert sich dadurch nicht der rechtliche Bestand der Forderung, sondern diese erleidet lediglich eine Einbuße in ihrem Wert¹⁾.

Eine Änderung des Verkaufspreises eines begünstigten Wirtschaftsguts beeinflusst die steuerliche Behandlung des Reinvestitionsvorganges insofern, als sich der für § 6b EStG maßgebliche Veräußerungsgewinn entsprechend ändert. Wird der Verkaufspreis nachträglich noch in dem Wirtschaftsjahr herauf- oder herabgesetzt, in dem die Veräußerung und die Reinvestition vorgenommen worden sind, dann kann dem in der Regel noch bei Erstellung der Bilanz des Veräußerungsjahres Rechnung getragen werden, indem ein entsprechend höherer bzw. niedrigerer Veräußerungsgewinn nach § 6b Abs. 1 EStG von den Beschaffungskosten des Reinvestitionsguts abgezogen wird²⁾. Ändert sich der Verkaufspreis nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der Veräußerung und ist der Veräußerungsgewinn in eine Rücklage gestellt worden, so soll die

1) So auch Grass in Hartmann-Böttcher-Grass, aaO § 6b Anm. 5c.

2) Vgl. Thiel, Rudolf, Übertragung stiller Reserven, Kommentar, Rdnr. 93a (S. 78).

Rücklage mit Eintritt der Änderung entsprechend erhöht bzw. herabgesetzt werden¹⁾. Dies ist nicht ganz unproblematisch, weil eine Änderung des Verkaufspreises regelmäßig mit Wirkung ex tunc erfolgt. Demzufolge müßte an sich auch die Bilanz des Veräußerungsjahres berichtigt werden. Bei einer Erhöhung des Verkaufspreises kann darauf verzichtet werden, weil sie zu einer Erhöhung der Rücklage führen würde, der Steuerpflichtige aber berechtigt ist, einen Veräußerungsgewinn nur teilweise in Rücklage zu stellen. Eine Minderung des Verkaufspreises dagegen führt zu einer Herabsetzung der Rücklage und damit zu einer Erhöhung des laufenden Gewinns. Dieselbe Problematik ergibt sich, wenn der Gewinn aus der Veräußerung eines begünstigten Wirtschaftsgutes bereits auf ein Reinvestitionsgut übertragen worden ist. Es ist dann der Buchwert des Reinvestitionsguts bei einer Minderung des Verkaufspreises zu erhöhen und bei einer Verkaufspreiserhöhung zu mindern. Dadurch ergeben sich entsprechend höhere oder niedrigere Absetzungen für Abnutzung für das Reinvestitionsgut. Genau genommen müßten auch in diesen Fällen die seit der Reinvestition bereits vorgenommenen Absetzungen für Abnutzung berichtigt werden. Abgesehen von den damit verbundenen praktischen Schwierigkeiten erscheint es vertretbar, die nachträglichen Änderungen im Verkaufspreis nur mit Wirkung ex nunc zu berücksichtigen, weil die entsprechende Buchung in der Bilanz bis zur Vornahme der Verkaufspreisänderung richtig war²⁾.

Wird die Kaufpreisforderung, ohne sich in ihrem rechtlichen Bestand zu verändern, notleidend, so soll, wenn dies im Laufe des Veräußerungsjahres geschieht, einer verbreiteten Ansicht zufolge, die Reinvestitionsvergünstigung nicht in Anspruch genommen werden können, weil ein Veräußerungsgewinn nicht vorliege³⁾. Dem ist entgegenzuhalten, daß der For-

1) Thiel, Rudolf, aaO; -el.-, Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG: Verkaufspreisänderungen, DB 1968 S. 1242f.

2) So auch Grass, aaO.

3) Thiel, Rudolf, aaO; ferner Felix, Übertragung stiller Reserven des Anlagevermögens, aaO S. 559.

derungsausfall nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Reinvestitionsvorgang steht¹⁾. Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Buchwert übersteigt. Solange der von den Vertragsparteien vereinbarte Betrag des Veräußerungspreises sich nicht ändert, bleibt auch der Betrag des Veräußerungsgewinns unverändert und zwar unabhängig davon, ob der Veräußerer mit seiner Forderung befriedigt wird oder nicht. Zudem ist es auch nicht einzusehen, warum ein Forderungsausfall im Veräußerungsjahr anders behandelt werden sollte als ein solcher, der in ein späteres Wirtschaftsjahr fällt²⁾.

4. Verdeckte Gewinnausschüttungen

Der Betrag des nach § 6b EStG begünstigten Veräußerungsgewinns kann sich unter Umständen ändern, wenn von der Finanzbehörde nachträglich bei bestimmten Geschäftsvorgängen verdeckte Gewinnausschüttungen festgestellt werden.

Verdeckte Gewinnausschüttungen, die nach § 6 Abs. 1 S. 2 KStG bei der Einkommensermittlung der Körperschaften zu berücksichtigen sind, liegen vor, wenn eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern Vorteile aus ihrem Vermögen gewährt, die sie anderen Personen, die nicht Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen gewähren würde³⁾. Die Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttungen ist eine selbstverständliche Forderung des Körperschaftsteuerrechts. Sie ergibt sich zwingend aus dem Grundsatz der Doppelbesteuerung von Kapitalgesellschaft und Gesellschafter. Dieser Grundsatz verlangt eine Trennung des

1) So auch Grass, aaO; ferner -el.-, Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG: Verkaufspreisänderungen, aaO.

2) So aber Thiel, Rudolf, aaO.

3) Thiel, Rudolf, Die verdeckte Gewinnausschüttung und ihre Bedeutung für das Einkommen der ausschüttenden Gesellschaft und das ihrer Gesellschafter, DB 1962 S. 1482ff; Littmann, Einkommensteuerrecht, aaO § 2o Rdnr. 16 (S. 1477).

Einkommens der Gesellschaft von dem Einkommen der Gesellschafter. Deshalb sind Vermögenszuführungen jeder Art von der Gesellschaft an ihre Gesellschafter, die nicht als Gewinn ausgeschüttet werden, stets dahin zu überprüfen, ob sie nicht Gewinn der Körperschaft darstellen¹⁾.

Aus der Vielzahl der Möglichkeiten von Vermögenszuführungen von der Gesellschaft an ihre Gesellschafter²⁾ sind hier nur Veräußerungsgeschäfte in Betracht zu ziehen, bei denen eine Inkongruenz von Leistung und Gegenleistung besteht, weil sie allein den nach § 6b EStG übertragungsfähigen Veräußerungsgewinn beeinflussen können. Inkongruente Veräußerungsgeschäfte liegen vor, wenn entweder eine Kapitalgesellschaft ein begünstigtes Wirtschaftsgut zu einem unangemessen niedrigen Preis an einen Gesellschafter veräußert oder wenn umgekehrt ein Gesellschafter ein begünstigtes Wirtschaftsgut zu einem überhöhten Preis an die Kapitalgesellschaft verkauft.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung beeinflusst einen in eine Rücklage gestellten oder bereits auf ein Reinvestitionsgut übertragenen Veräußerungsgewinn nur, wenn sie "Veräußerung" im Sinn des § 6b EStG ist. In § 6 KStG ist lediglich bestimmt, daß verdeckte Gewinnausschüttungen bei der Gewinnermittlung der Kapitalgesellschaften zu berücksichtigen sind. Die Vorschrift führt dazu, daß bei einer Veräußerung zu einem unangemessen niedrigen Preis der Unterschied zwischen dem zu niedrigen Preis und dem angemessenen Preis dem Gewinn der Gesellschaft zugerechnet wird und in gleicher Höhe eine Gewinnausschüttung an den Gesellschafter anzunehmen ist. Erhält ein Gesellschafter für ein an die Gesellschaft veräußertes Wirtschaftsgut ein zu hohes Entgelt, so ist der Unterschied zwischen dem überhöhten und dem angemessenen Preis ebenfalls dem Gewinn der Gesellschaft

1) Herrmann, Einzelfragen aus dem Körperschaftsteuerrecht, StbJb 1968/69 S. 187f.

2) Vgl. z.B. § 19 KStDV.

zuzurechnen und beim Gesellschafter als Gewinnausschüttung zu verbuchen. § 6 KStG gibt aber keinen Aufschluß über die Rechtsnatur der verdeckten Gewinnausschüttungen. Darüber bestehen Meinungsverschiedenheiten. Es wird die Ansicht vertreten, daß als Rechtsquelle der verdeckten Gewinnausschüttung die wirtschaftliche Betrachtungsweise anzusehen sei. Danach ist bei verdeckten Gewinnausschüttungen für das Körperschaftsteuerrecht eine vom bürgerlichen Recht abweichende wirtschaftliche Beurteilung des Sachverhalts vorzunehmen¹⁾. Von anderer Seite wird die sog. Aufteilungstheorie vertreten. Sie sieht das entscheidende Merkmal verdeckter Gewinnausschüttungen darin, daß es sich um doppelgesichtige Vermögensbewegungen handelt. Verdeckte Gewinnausschüttungen sollen sich zum Teil als schuldrechtliche Austauschgeschäfte und zum Teil als Gewinnausschüttungen darstellen²⁾. Die wohl herrschende Meinung folgt der sog. Fiktionstheorie³⁾. Hiernach ist als Rechtsquelle der verdeckten Gewinnausschüttung eine Fiktion anzusehen mit der Folge, daß der Besteuerung ein angemessener Kaufpreis zugrunde gelegt wird, wo ein unangemessen niedriger oder ein überhöhter Kaufpreis vereinbart worden ist.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise und die sog. Aufteilungstheorie führen bei inkongruenten Veräußerungsgeschäften dazu, daß der Betrag der verdeckten Gewinnausschüttung als solcher behandelt wird. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem vereinbarten und dem angemessenen Veräußerungspreis

-
- 1) Westerfelhaus-Glade, Verdeckte Gewinnausschüttungen als steuerrechtliches und betriebswirtschaftliches Problem, S. 385ff; Westerfelhaus, Grundlage des steuerrechtlichen Instituts der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1967 S. 1738f.
 - 2) Meyer-Arndt, Prinzipienfragen der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1967 S. 1281ff; ferner Meyer-Arndt, Zulässigkeit einer Fiktion im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttungen?, DB 1967 S. 1739f.
 - 3) Herrmann, Einzelfragen aus dem Körperschaftsteuerrecht, aaO S. 189; Thiel, Rudolf, Die verdeckte Gewinnausschüttung und ihre Bedeutung für das Einkommen der ausschüttenden Gesellschaft und das ihrer Gesellschafter, aaO S. 1482.

ist Gewinnausschüttung an den Gesellschafter. Diese Betrachtungsweise läßt eine Behandlung als "Veräußerung" im Sinne des § 6b EStG nicht zu. Die Fiktionstheorie dagegen unterstellt, daß statt des vereinbarten ein angemessener Veräußerungspreis gilt. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem vereinbarten und dem angemessenen Veräußerungspreis wird somit als Veräußerungsentgelt fingiert, so daß bei Zugrundelegung der Fiktionstheorie zu fragen ist, ob sich mit der Feststellung einer verdeckten Gewinnausschüttung auch der für § 6b EStG maßgebliche Veräußerungsgewinn um den als Veräußerungspreis fingierten Betrag ändert.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise kann bei näherer Betrachtung nicht als Rechtsquelle für die verdeckte Gewinnausschüttung angesehen werden¹⁾. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, die eine vom bürgerlichen Recht abweichende Beurteilung eines bestimmten Sachverhaltes zur Folge hat²⁾, darf nicht dazu führen, daß Sachverhalte umgedeutet werden³⁾. In den Fällen inkongruenter Veräußerungsgeschäfte liegt bürgerlich-rechtlich ein rechtsgültiger Kaufvertrag vor, dessen Erfüllung von dem Gesellschafter erzwungen werden kann. Unter Zugrundelegung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wird der Kaufvertrag steuerrechtlich in der Weise umgedeutet, daß ein angemessener Kaufpreis als vereinbart angenommen wird. Damit werden aber die Grenzen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise überschritten. Es ist nicht zulässig, mit ihrer Hilfe einen Kaufvertrag über einen bestimmten Kaufpreis in einen Kaufvertrag mit einem anderen Kaufpreis umzudeuten⁴⁾. Der Mangel einer unzulässigen Umdeutung eines bürgerlich-rechtlich eindeutig ausgestalteten Rechtsgeschäfts zu steuerlichen Zwecken haftet auch der sog. Aufteilungstheorie an, so daß auch sie

1) So auch Thiel, Rudolf, Gedanken zur Methode der steuerlichen Rechtsfindung, StbJb 1963/64 S. 204.

2) Vgl. vorne II 2 (S. 71).

3) Vgl. auch Herrmann, Einzelfragen aus dem Körperschaftsteuerrecht, aaO S. 189f.

4) Vgl. Herrmann, aaO.

als Rechtsquelle der verdeckten Gewinnausschüttung nicht in Betracht kommt.

Im Gegensatz zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Methode zur Auslegung eines Sachverhalts verändert die Fiktion einen bestimmten Sachverhalt und beurteilt rechtlich den veränderten Tatbestand¹⁾. Die Fiktion ist zwar als juristische Methode der Rechtsfindung anerkannt. Dennoch ist es nicht unproblematisch, mit der Fiktionstheorie eine Fiktion als Rechtsquelle für die verdeckten Gewinnausschüttungen anzusehen. Es ist zwischen gesetzlichen und nichtgesetzlichen Sachverhaltsfiktionen zu unterscheiden²⁾. Gesetzliche Sachverhaltsfiktionen finden sich in zahlreichen Gesetzen. Ihre Zulässigkeit kann nicht in Zweifel gezogen werden. Dagegen werden sonstige Sachverhaltsfiktionen in der Rechtsprechung³⁾ und im Schrifttum⁴⁾ überwiegend abgelehnt. Die Besonderheit der verdeckten Gewinnausschüttungen ist darin zu sehen, daß § 6 KStG zwar vorschreibt, wie sie zu behandeln sind - worüber im Ergebnis auch Einigkeit besteht - aber nicht ausdrücklich ausspricht, daß bestimmte Sachverhalte verändert und die Rechtsfolgen an die veränderten Sachverhalte zu knüpfen sind. Als Rechtsquelle der verdeckten Gewinnausschüttung kann deshalb auch nur eine nichtgesetzliche Fiktion herangezogen werden, die aber ausnahmsweise zuzulassen ist, weil sie in § 6 KStG ihre unmittelbare gesetzliche Stütze findet⁵⁾.

Die Annahme einer Fiktion führt in den Fällen inkongruenter Veräußerungsgeschäfte dazu, daß die Verträge so behandelt werden, wie sie voraussichtlich mit einem gesell-

1) Herrmann, aaO.

2) Littmann, Sachverhaltsfiktionen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, FR 1962 S. 67.

3) Vgl. RFH, Urt. v. 30. 4. 1941 IV 12/41, RStBl. 1941 S. 523.

4) Littmann, aaO; Herrmann, aaO S. 194.

5) So im Ergebnis auch Herrmann, aaO, wohingegen Littmann, aaO, die verdeckten Gewinnausschüttungen zu den gesetzlichen Fiktionen rechnet.

schaftsfremden Dritten geschlossen worden wären. Im Falle der Veräußerung eines begünstigten Anlageguts an einen Gesellschafter zu einem unangemessen niedrigen Preis wird folglich der Unterschiedsbetrag zwischen dem vereinbarten und dem angemessenen Preis als Veräußerungspreis fingiert. Da sich der Gewinn der Gesellschaft um den fiktiven Betrag erhöht, stellt sich die Frage, ob die Gesellschaft einer unmittelbaren Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung dadurch aus dem Wege gehen kann, daß sie den fiktiven Betrag einer Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG zuführt. Diese Frage ist bislang unterschiedlich beantwortet worden. Es wird die Ansicht vertreten, daß eine Inanspruchnahme der Reinvestitionsvergünstigung nicht in Betracht kommen könne, weil die verdeckte Gewinnausschüttung dem laufenden Gewinn der Gesellschaft außerhalb der Bilanz hinzugerechnet werde¹⁾. Dagegen wird von anderer Seite betont, zu dem Veräußerungspreis im Sinn des § 6b Abs. 2 EStG könnten auch fiktive Entgelte gehören²⁾. Letzterer Ansicht kann nicht zugestimmt werden. Die Reinvestitionsvergünstigung darf dem Gesetzeszweck entsprechend nur für solche Gewinne in Anspruch genommen werden, deren Übertragung auf begünstigte Reinvestitionsobjekte zumindest möglich ist. Bei den fiktiven Veräußerungsentgelten steht aber von vornherein fest, daß der aus ihnen resultierende Veräußerungsgewinn für eine Reinvestition nicht in Betracht kommt, weil er bereits an den Gesellschafter ausgeschüttet worden ist.

Veräußert ein Gesellschafter ein begünstigtes Anlagegut zu einem überhöhten Preis an die Kapitalgesellschaft, der er als Unternehmer angehört, so wird die Vereinbarung eines angemessenen Veräußerungspreises fingiert. Dies führt dazu, daß die Gesellschaft das Wirtschaftsgut nur mit dem um die

1) -el.-, Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG: Verkaufspreisänderungen, aaO S. 1243; -en.-, Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG und verdeckte Gewinnausschüttung, DB 1969 S. 1768f.

2) Richter/Winter, Gewinnübertragungen nach den §§ 6b, 6c EStG, S. 36f; ferner -el.-, Verdeckte Gewinnausschüttung und Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b EStG, DB 1971 S. 1794.

verdeckte Gewinnausschüttung gekürzten Preis aktivieren kann. Der Unterschiedsbetrag zum vereinbarten Kaufpreis erhöht ihren laufenden Gewinn. Der Gesellschafter hat ihn als ausgeschütteten Gewinn zu versteuern. Eine bereits erfolgte Übertragung auf ein Reinvestitionsgut ist rückgängig zu machen, da § 6b EStG nur die steuerfreie Übertragung stiller Reserven, nicht aber auch die von Gewinnausschüttungen begünstigen will.

III. DIE ANWENDBARKEIT DER REINVESTITIONSVERGÜNSTIGUNG DES § 6b EStG BEI DER VERÄUSSERUNG VON EIGENTUMSWOHNUNGEN

1. Vorbemerkung

Wohnungseigentum ist Miteigentum am Grund und Boden und den gemeinschaftlichen Gebäudeteilen, verbunden mit Sondereigentum an einer Wohnung. Damit ist durch das Wohnungseigentumsgesetz¹⁾ die Möglichkeit geschaffen worden, in Abweichung von der Regelung des Bürgerlichen Gesetzbuches Eigentum an realen Teilen eines Gebäudes zu erwerben.

Die Eigentumswohnung ist ein Objekt der Sozialpolitik. Sie dient in erster Linie der Bildung von Kleineigentum und damit der Vermögensbildung überhaupt²⁾. Maßgebliche Motive für den Gesetzgeber, das Rechtsinstitut des Wohnungseigentums zu schaffen, waren der Anreiz, untätig liegende Bau-gelder zu mobilisieren und die Möglichkeit, durch Wohnungsunternehmen die komplizierten Bau- und Finanzierungsarbeiten ausführen zu lassen und die fertigen Wohnungen an Einzel-eigentümer abzugeben³⁾.

Der sozialpolitischen Bedeutung der Eigentumswohnung hat der Gesetzgeber im Bereich der Steuergesetzgebung in jüngerer Zeit unter anderem dadurch Rechnung getragen, daß er bei den Absetzungen für Abnutzung nach § 7 EStG Eigentumswohnungen den Gebäuden und bei den erhöhten Absetzungen nach § 7b EStG den Ein- und Zweifamilienhäusern gleichgestellt hat.

Bei der Frage nach der Anwendbarkeit der Reinvestitionsvergünstigung des § 6b EStG bei der Veräußerung von Eigentumswohnungen wird der vom Gesetzgeber mit der Schaffung des

1) Gesetz über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht (Wohnungseigentumsgesetz) vom 15. 3. 1951, BGBl 1951 I S. 175.

2) Koepp, Wohnungseigentum in der Praxis, S. 137.

3) Koepp, aaO S. 16.

Wohnungseigentumsgesetzes verfolgte Gesetzeszweck zu beachten sein.

2. Der begünstigte Personenkreis

Die Inanspruchnahme des § 6b EStG bei der Veräußerung von Eigentumswohnungen kommt für steuerpflichtige Personen und die in § 1 KStG genannten steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen in Betracht, die auf Grund ordnungsmäßiger Buchführung nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte Gewinneinkünfte haben. Ferner kraft der ausdrücklichen Regelung des § 6c EStG für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn im Wege der Einnahmeüberschußrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln.

Damit ist der Kreis der möglichen Begünstigten im wesentlichen auf Unternehmer beschränkt, die Gewinneinkünfte im Sinn des § 2 Abs. 4 Ziff. 1 EStG, insbesondere Einkünfte aus Gewerbebetrieb, erzielen. Das trifft vor allem für die Wohnungsunternehmen zu.

Nicht begünstigt sind demgegenüber die regelmäßig steuerfreien Gewinne aus der Veräußerung von privatem Vermögen eines Steuerpflichtigen - § 6b Abs. 4 Ziff. 2, 4 EStG - und solche, die den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen sind.

Die Veräußerung von Eigentumswohnungen ist demzufolge nur begünstigt, wenn sie gewerblich betrieben wird.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob die Aufteilung von zunächst vermieteten Wohngebäuden in Eigentumswohnungen und deren anschließende Veräußerung als gewerbliche Tätigkeit anzusehen ist. Ist dies der Fall, so unterliegen die Veräußerungsgewinne als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer. Diese Steuerpflichtigen sind dann zum nach § 6b EStG berechtigten Personenkreis zu rechnen. Nimmt man keine gewerbliche Tätigkeit an, sondern

einen Akt der bloßen Vermögensverwaltung, sind die Veräußerungsgewinne den nicht begünstigten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen.

Zu dieser Frage werden in Rechtsprechung und Literatur zum Teil gegenteilige Ansichten vertreten¹⁾. In dem praktisch bedeutsamen Fall, daß Wohnungsgesellschaften ihnen gehörende Wohngebäude in Wohnungseigentum aufteilen und anschließend die einzelnen Eigentumswohnungen veräußern, stellt sich die Streitfrage kaum, weil derartige Gesellschaften fast immer buchführungspflichtige Kaufleute sind, bei denen gemäß dem auch für die Einkommensteuer maßgeblichen § 16 KStDV alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Die Streitfrage gewinnt aber praktische Bedeutung, wenn Steuerpflichtige, deren Einkünfte nicht schon kraft Gesetzes als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind, Wohnanlagen erstellen, die sie nach Aufteilung in Wohnungseigentum veräußern. Dies wird bei Angehörigen der freien Berufe, insbesondere Architekten, der Fall sein.

Der Gewerbebegriff ist in § 1 Abs. 1 GewStDV definiert. Er erfordert eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Diese von der Rechtsprechung²⁾ entwickelte Begriffsbestimmung ist auch für das Einkommensteuergesetz anzuwenden³⁾. Bloße Vermögensverwaltung liegt dagegen in der Regel vor bei Nutzung beweglichen und Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens - § 9 GewStDV -. Dazu gehören grundsätzlich auch Erwerb und Veräußerung einzelner Vermögensteile oder des gesamten Vermögens⁴⁾.

Die Errichtung von Gebäuden oder Wohnanlagen ist danach solange als bloße Vermögensverwaltung anzusehen, als die in

1) Vgl. dazu Bärmann-Merle-Pick, Wohnungseigentumsgesetz, §§ 61, 62 Rdnr. 130 (S. 890).

2) Vgl. RFHE Bd. 5 S. 231; RFHE Bd. 8 S. 141.

3) BFH, Urt. v. 7. 4. 1967 - VI 199/65 - BStBl 1967 III S.467.

4) Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz, Bd. II § 15 Anm. 6a a (S. 1693).

ihnen enthaltenen Wohnungen vermietet werden sollen. Das gilt auch dann, wenn die Errichtung durch Architekten oder Bauunternehmer und in großem Umfang erfolgt und wenn erhebliche Fremdmittel eingesetzt werden, weil der Gedanke der Fruchtziehung im Vordergrund steht, während die dabei entfaltete Tätigkeit zurücktritt¹⁾. Dagegen sieht die Rechtsprechung die Errichtung von Wohnanlagen in der Absicht, sie nach Fertigstellung als Eigentumswohnungen an verschiedene Erwerber zu veräußern, als gewerbliche Tätigkeit an. Zum Verkauf einer größeren Anzahl von Eigentumswohnungen müsse sich der Bauherr erfahrungsgemäß wiederholt mit Werbemaßnahmen an die Öffentlichkeit wenden und Verhandlungen mit einer größeren Anzahl von Interessenten führen. Dies stelle sich als nachhaltige Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr dar²⁾. Dies soll auch dann gelten, wenn ursprünglich die Errichtung von Mietwohnungen beabsichtigt war, diese Absicht aber wegen Auftretens von Finanzierungsschwierigkeiten später aufgegeben wurde³⁾. Eine gewerbliche Tätigkeit hat der Bundesfinanzhof auch beim sog. Baupatenverfahren angenommen. Bei diesem Verfahren lassen Bauherren Eigentumswohnungen oder Kaufeigenheime durch eine Betreuungsgesellschaft errichten, die sie an Interessenten zunächst für die Dauer der Sonderabschreibungen nach § 7b EStG vermieten und anschließend meist zum Selbstkostenpreis veräußern⁴⁾.

-
- 1) BFH, Urt. v. 12. 3. 1964 - IV 136/61 S - BStBl 1964 III S. 364; Bärmann-Merle-Pick, Wohnungseigentumsgesetz, §§ 61, 62 Rdnr. 130 (S. 890); Hofbauer, Zur Abgrenzung von Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb, BB 1969 S. 668.
 - 2) BFH, Urt. v. 16. 2. 1967 - IV R 153/66 - BStBl 1967 III S. 337; BFH, Urt. v. 7. 4. 1967 - VI 199/65 - BStBl 1967 III S. 467; BFH, Urt. v. 13. 7. 1967 - IV R 214/66 - BStBl 1967 III S. 690.
 - 3) BFH, Urt. v. 15. 12. 1971 - I R 49/70 - BB 1972 S. 435.
 - 4) BFH, Urt. v. 8. 3. 1967 - VI 62/64 - BStBl 1967 III S. 353; BFH, Urt. v. 7. 4. 1967 - VI 199/65, aaO; BFH, Urt. v. 13. 7. 1967 - IV R 214/66 aaO.

Diese Rechtsprechung ist nicht ohne Kritik geblieben¹⁾. Insbesondere wird die Auslegung der Begriffe der "Nachhaltigkeit" und der "Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr" bemängelt. Der Bezugspunkt für die bei beiden Merkmalen erforderliche Wiederholungsabsicht könne nicht in der Aufteilung in Wohnungseigentum, sondern nur im Erwerb oder Bau von Gebäuden zum Zweck der Weiterveräußerung erblickt werden²⁾. Beim sog. Baupatenverfahren wird bemängelt, daß die Rechtsprechung die Absicht der Ausnutzung der 7b-Vergünstigung durch den Baupaten als "Gewinnerzielungsabsicht" im Sinn des Gewerbebegriffes gewertet hat. Bei der Inanspruchnahme des § 7b EStG handele es sich im Ergebnis um keine echte Steuerersparnis, sondern nur um eine Steuerverlagerung. Dementsprechend sei die Möglichkeit der Gewinnerzielung durch Ausnutzung des § 7b EStG schon objektiv nicht gegeben³⁾.

Für die Anwendbarkeit des § 6b EStG ergibt sich daraus, daß solche Steuerpflichtigen zum begünstigten Personenkreis zu rechnen sind, die beim Erwerb oder Bau von Gebäuden bereits die Absicht haben, diese später in Eigentumswohnungen aufzuteilen und zu veräußern. Dabei kommt den objektiven Beweisanzeichen, wie zum Beispiel dem Verkaufserfolg, besondere Bedeutung zu, weil die Veräußerungsabsicht als subjektives Willenselement nur schwer nachweisbar ist⁴⁾.

Steuerpflichtige, die erst nachträglich sich dazu entschließen, ihre Wohnanlage aufzuteilen und als Eigentumswohnungen zu veräußern, gehören, wenn man dieses Verhalten der Rechtsprechung folgend als die Begründung eines Gewerbebetriebes

1) Vgl. Hofbauer, Zur Abgrenzung von Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb, aaO; Schmidt-Troschke, Verkauf von ohne Veräußerungsabsicht erworbenen Eigentumswohnungen, BB 1972 S. 830ff; Scherrer, Veräußerung erworbener und anschließend bebauter Grundstücke an mehrere Erwerber, BB 1972 S. 833f.

2) Vgl. Schmidt-Troschke, aaO.

3) Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz, Bd. II § 15 Anm. 6a e (S. 1702).

4) Blümich-Falk, aaO § 15 Anm. 6a d (S. 1701).

ansieht, schon deshalb nicht zum berechtigten Personenkreis nach § 6b EStG, weil sie erst durch die Aufnahme der Veräußerungsgeschäfte "gewerblich" tätig werden.

Dagegen sind dem begünstigten Personenkreis die sog. Baupaten zuzurechnen, sofern man bei diesem Verfahren in Anlehnung an die Rechtsprechung die Gewinnerzielungsabsicht bejaht, denn die Abgrenzung zwischen gewerblicher Betätigung und nicht gewerblicher Vermögensverwaltung kann nur einheitlich erfolgen.

3. Der begünstigte Veräußerungsvorgang

Für die zum berechtigten Personenkreis zählenden Steuerpflichtigen ist der Gewinn aus der Veräußerung von Eigentumswohnungen bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen begünstigt, wenn Eigentumswohnungen einem der im Gesetz enumerativ aufgezählten Veräußerungsobjekte zugerechnet werden können und sie zum Zeitpunkt der Veräußerung unter das Anlagevermögen des Steuerpflichtigen fallen und diesem mindestens sechs Jahre angehört haben.

a. Die begünstigten Veräußerungsobjekte

Zu den nach § 6b Abs. 1 S. 1 EStG begünstigen Veräußerungsobjekten gehören u.a. "Grund und Boden" und "Gebäude". Im Gesetz nicht aufgezählt ist der Begriff der Eigentumswohnung. Es fragt sich daher, ob die Eigentumswohnung einem der begünstigten Objekte zugerechnet werden kann.

Diese für die Praxis, insbesondere der Wohnungsunternehmen, bedeutsame Frage ist bisher kaum erörtert worden. Die Rechtsprechung hat sich mit ihr, soweit ersichtlich, noch nicht beschäftigt. Im Bereich der Finanzverwaltung hat der nordrhein-westfälische Finanzminister "vorbehaltlich einer anderen Entscheidung der Steuergerichte oder einer späteren abweichenden bundeseinheitlichen Regelung" entschieden, daß

das Sondereigentum an Gebäudeteilen und der Miteigentumsanteil des Sondereigentümers am gemeinschaftlichen Eigentum von Grund und Boden und Gebäudeteilen als Grund und Boden bzw. als Gebäude im Sinn von § 6b Abs. 1 EStG zu behandeln sind¹⁾. In der Literatur haben sich in diesem Sinne auch Richter-Winter geäußert²⁾. Littmann hat sich ohne nähere Begründung dafür ausgesprochen, Eigentumswohnungen wie selbständig veräußerbare Gebäudeteile zu behandeln, die zu den Gebäuden zu rechnen seien³⁾.

Zunächst ist zu prüfen, ob eine einheitliche Zurechnung zu einem der Begriffe "Grund und Boden" bzw. "Gebäude" möglich ist. Zu dem bürgerlich-rechtlichen Begriff des Grundstücks gehören gemäß § 94 Abs. 1 BGB die mit dem Grund und Boden fest verbundenen Sachen, insbesondere die Gebäude. Sie können als wesentliche Grundstücksbestandteile nicht Gegenstand besonderer Rechte sein⁴⁾. Das Steuerrecht folgt dieser Betrachtungsweise nicht⁵⁾. Der Begriff "Grund und Boden" ist nach ständiger Rechtsprechung nicht nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts, sondern nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung und Gewinnermittlung zu bestimmen⁶⁾. Es ist darunter nur der "nackte" Grund und Boden zu verstehen. Die bürgerlich-rechtlich zu den wesentlichen Grundstücksbestandteilen gehörenden Gebäude werden folglich von dem steuerrechtlichen Begriff "Grund und Boden" nicht mitumfaßt, sondern als besondere Wirt-

1) OFD Düsseldorf, Rdvfg. v. 10. 4. 1969 - S 2319 A - St 11, DB 1969 S. 860.

2) Richter-Winter, Gewinnübertragungen nach den §§ 6b, 6c EStG, S. 55.

3) Littmann, Einkommensteuerrecht, § 6b Rdnr. 24 (S. 811).

4) Eine Ausnahme bilden gem. § 95 BGB die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbundenen Sachen.

5) Thiel, Rudolf, Übertragung stiller Reserven, Kommentar, Rdnr. 14 (S. 33).

6) BFH, Urt. v. 14. 3. 1961 I 17/60 S BFHE Bd. 73 S. 359ff (363); BFH Gr.S., Beschl. v. 16. 7. 1968 - 7/67 - BStBl 1969 II S. 108.

schaftsgüter gewertet¹⁾. Diese Bestimmung des Begriffs "Grund und Boden" ist auch für § 6b EStG maßgeblich²⁾. Deshalb sind bei der Veräußerung von Grundstücken nur Veräußerungsgewinne begünstigt, die auf den Kaufpreisanteil für den "nackten" Grund und Boden entfallen. Veräußerungsgewinne, die auf Grundstücksbestandteile entfallen, sind begünstigt, wenn diese Bestandteile selbst im Katalog der begünstigten Veräußerungsobjekte aufgeführt sind³⁾. Dies ist bei den Gebäuden der Fall. Die wirtschaftliche Einheit Eigentumswohnung, die sich rechtlich aus dem ideellen Miteigentumsanteil am Grund und Boden und den gemeinschaftlichen Gebäudeteilen und dem alleinigen Eigentum an der Wohnung zusammensetzt, bildet eine Ausnahme von dem Grundsatz, daß Grundstücksanteile nicht Gegenstand besonderer Rechte sein können. Trotz ihrer Zusammensetzung ist die Eigentumswohnung bürgerlich-rechtlich als selbständiges Rechtsobjekt anzusehen. Dies hindert indes nicht eine andere steuerliche Behandlung, wenn dies nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Gewinnermittlung erforderlich ist. Dies zeigt schon der Vergleich mit den steuerrechtlich selbständigen Wirtschaftsgütern "Grund und Boden" und "Gebäude". Im Ertragssteuerrecht ist besonders für die Gewinnermittlung die Unterscheidung zwischen Wirtschaftsgütern, die der Abnutzung unterliegen und die deshalb steuerlich abgeschrieben werden können und solchen, bei denen das nicht der Fall ist, ausschlaggebend⁴⁾.

Die Eigentumswohnung enthält Elemente von beiden: den zum nicht abnutzbaren Wirtschaftsgut "Grund und Boden" gehörenden Grundstücksanteil und den dem abnutzbaren Wirtschafts-

1) BFH, Urt. v. 14. 3. 1961 I 17/60 aaO; Blümich-Falk, Einkommensteuergesetz, Bd. I § 6b Anm. 4b (S. 949f).

2) Littmann, aaO § 6b Rdnr. 13 (S. 808f).

3) Steinfeld, Übertragung stiller Reserven nach den §§ 6b und 6c EStG, Information 1966 S. 409; Littmann aaO § 6b Rdnr. 13 (S. 808f).

4) Vgl. § 6 Abs. 1 Ziff. 1, 2 EStG.

gut "Gebäude" zuzurechnenden Gebäudeanteil mit der Wohnung. Dementsprechend sind Gewinne aus der Veräußerung von Eigentumswohnungen in einen Grundstücks- und einen Gebäudeteil aufzuteilen. Der auf den Miteigentumsanteil am Grundstück entfallende Gewinnanteil ist zum begünstigten Veräußerungsobjekt "Grund und Boden" zu zählen. Von dieser Aufteilung ist offenbar auch der nordrhein-westfälische Finanzminister ausgegangen, wenn er angeordnet hat, daß Sondereigentum und Miteigentumsanteil "als Grund und Boden bzw. als Gebäude" zu behandeln sind¹⁾. Dieser Betrachtungsweise steht nicht entgegen, daß jedes Wohnungseigentum eine eigene wirtschaftliche Einheit bildet und deshalb als ein Grundstück im Sinne des Bewertungsgesetzes anzusehen ist²⁾, denn bewertungsrechtlich werden auch Grund und Boden und Gebäude, im Gegensatz zum Ertragssteuerrecht, als Einheit behandelt. Schließlich entspricht die Aufteilung des Kaufpreises in einen Gebäude- und einen Grundstücksanteil auch der üblichen Handhabung in der Praxis³⁾.

Damit ist sichergestellt, daß bei der Veräußerung von Eigentumswohnungen stille Reserven, die sich im mitveräußerten Grund und Boden gebildet haben, für die Reinvestitionsvergünstigung in Betracht kommen. In dem bereits erwähnten Fall, daß zunächst vermietete Wohngebäude nach Aufteilung in Eigentumswohnungen veräußert werden, ist dies insofern von besonderer Bedeutung, weil häufig der Teilungsvorgang als solcher zu erheblichen Wertsteigerungen im Grund und Boden und damit zur Bildung stiller Reserven führt.

Ob die Eigentumswohnung unter Ausschluß des Miteigentumsanteils am Grundstück zu den begünstigten Veräußerungsob-

1) Vgl. Rdvfg. v. 10. 4. 1969 aaO.

2) Vgl. § 61 WEG, §§ 2, 93 BewG.

3) Vgl. das bei Weitnauer-Wirths, Wohnungseigentumsgesetz, S. 391 abgedr. Vertragsformular.

jekten gehört, hängt davon ab, ob der Begriff "Gebäude" eine derartige Auslegung zuläßt.

Der Gesetzeswortlaut, bei dem jede Auslegung zu beginnen hat¹⁾, spricht zunächst dagegen, denn der Begriff der Eigentumswohnung ist nicht etwa eine synonyme Bezeichnung für ein Gebäude. Vielmehr bezeichnen die beiden Begriffe dem allgemeinen Sprachgebrauch zufolge etwas durchaus Verschiedenes, wobei ein gewisses Über-Unterordnungsverhältnis besteht, denn die Eigentumswohnung wird gemeinhin als abgegrenzter Teil eines Gebäudes angesehen. Insoweit deckt sich der allgemeine Sprachgebrauch durchaus mit der rechtlichen Qualifikation der Eigentumswohnung.

Etwas anderes könnte sich ergeben, wenn der Gebäudebegriff sich durch die Auslegung, die er durch die Rechtsprechung erfahren hat, abweichend vom allgemeinen Sprachgebrauch entwickelt hat. Der Begriff des Gebäudes ist von der Rechtsprechung definiert worden als ein Bauwerk auf eigenem oder fremdem Grund und Boden, das Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und standfest ist²⁾. Unter diese Definition läßt sich unschwer auch der Begriff der Eigentumswohnung fassen, sofern man nicht den Bauwerksbegriff zu eng faßt, wozu kein Anlaß besteht. Diese Begriffsbestimmung gilt für das Ertragssteuerrecht ebenso wie für die Zwecke der Einheitsbewertung des Grundvermögens³⁾. Sie soll auch für die Auslegung des Begriffs "Gebäude" im Sinn des § 6b EStG gelten⁴⁾. Dieser Ansicht kann nur mit einer Einschränkung gefolgt werden. Der ent-

1) Vgl. Paulick, Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts, § 11 III 1 Rdnr. 252.

2) BFH, Urt. v. 24. 5. 1963 - 14o/6o U - BStBl 1963 III S. 376; vgl. auch die bundeseinheitlich ergangenen Richtlinien für die Abgrenzung des Betriebsvermögens vom Grundvermögen, BStBl 1960 II S. 93.

3) Thiel, Rudolf, Übertragung stiller Reserven, Kommentar, Rdnr. 31 (S. 4o).

4) Steinfeld, aaO S. 41o.

sprechend seinem weiten Anwendungsbereich allgemein gefaßte Gebäudebegriff bedarf im Einzelfall der Begrenzung. Die Rechtsprechung erreicht dies, indem sie bei ihrer Beurteilung die Verkehrsanschauung berücksichtigt¹⁾. Die Verkehrsanschauung richtet sich nach dem Standpunkt der beteiligten Wirtschaftskreise, aus welchen heraus sie sich gebildet hat oder nach der allgemeinen Verkehrsanschauung²⁾. Die allgemeine Verkehrsauffassung, die sich insoweit mit dem allgemeinen Sprachgebrauch deckt, versteht unter einer Eigentumswohnung einen räumlich abgegrenzten und mit besonderen Rechten ausgestatteten Teil eines Gebäudes. Eine Gleichbehandlung der Begriffe "Gebäude" und "Eigentumswohnung" würde demzufolge der Verkehrsanschauung ebenso wie dem allgemeinen Sprachgebrauch widersprechen; auch die Auslegung des Gebäudebegriffes durch die Rechtsprechung gibt für eine derartige Gleichbehandlung nichts her.

Eine Auslegung über den Gesetzeswortlaut hinaus kann in Betracht kommen, wenn dieser hinter seiner rechtspolitischen Zwecksetzung zurückbleibt und Sachverhalte ausschließt, die das Gesetz umfassen wollte. Der Gesetzeswortlaut muß dann in ganz offensichtlichem Widerspruch zum gesetzgeberischen Willen stehen und zu sinnwidrigen Ergebnissen führen³⁾. Die Grenze einer derartigen Auslegung ist stets der mögliche Wortsinn⁴⁾.

Der Gesetzgeber hat mit der Einführung des § 6b EStG u.a. eine "Verbesserung der Gewinnermittlungsvorschriften für Veräußerungen von Anlagegütern zur strukturellen Anpassung in volks- und betriebswirtschaftlich erwünschten Fällen" erstrebt⁵⁾. Er hat nicht zu erkennen gegeben, daß er die

1) BFH, Urt. v. 19. 1. 1962 - III 228/59 U - BStBl 1962 III S. 121.

2) Paulick, aaO § 13 II 1 (Rdnr. 292).

3) BFH, Urt. v. 14. 2. 1958 VI 162/25 BStBl 1958 III S. 207.

4) Paulick, aaO § 11 III 1 (Rdnr. 254).

5) Vgl. Begründung zum Steueränderungsgesetz 1964, BT-Drucksache IV/2400 S. 41.

Veräußerung von Eigentumswohnungen zu den "volks- und betriebswirtschaftlich erwünschten Fällen" gerechnet wissen will. Es sind somit keine Anhaltspunkte dafür erkennbar, daß eine am Gesetzeswortlaut orientierte Auslegung des Gebäudebegriffs in offensichtlichem Widerspruch zu seinem Willen steht. Auch eine verfassungskonforme Auslegung des Gebäudebegriffs erfordert nicht die Einbeziehung der Eigentumswohnung. Diese käme nur in Betracht, wenn jede andere Auslegung als die Gleichbehandlung von Gebäude und Eigentumswohnung dem Grundgesetz widerspräche, wovon hier keine Rede sein kann, und was bei einer wirtschaftslenkenden Steuervorschrift wie § 6b EStG überhaupt nur schwer vorstellbar ist¹⁾.

Bleibt noch die Frage, ob die Eigentumswohnung wie ein zum Gebäude gehörender Gebäudeteil behandelt werden kann, wie Littmann²⁾ dies vorschlägt.

Von dem Grundsatz, daß Wirtschaftsgüter einer einheitlichen, nach ihrer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer bemessenen Absetzung für Abnutzung unterliegen, macht die Rechtsprechung bei den Gebäuden eine Ausnahme für solche zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteile, die wirtschaftlich klar abgrenzbar sind und eine wesentlich geringere wirtschaftliche Nutzungsdauer haben als die anderen Gebäudeteile³⁾. Zu den Gebäudeteilen mit abweichender betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer zählen unter anderem Ladeneinbauten, Schau- fensteranlagen, Fahrstuhlanlagen und Sammelheizungen⁴⁾. Sie gehören, anders als die Betriebsvorrichtungen, nicht zum beweglichen Anlagevermögen, sondern werden als Gebäudeanlagen zum Gebäude gerechnet⁵⁾. Maßgeblich für diese Be-

1) Zur verfassungskonformen Gesetzesauslegung vgl. Paulick, aaO § 11 III 3 (Rdnr. 256).

2) Einkommensteuerrecht, § 6b Rdnr. 24 (S. 811).

3) BFH, Urt. v. 17. 10. 1961 I 16/61 S BStBl 1962 III S. 48; BFH, Urt. v. 29. 3. 1965 I 411/61 BStBl 1965 III S. 291.

4) Vgl. Abschn. 42a Abs. 4 EStR 1972.

5) - en. -, Betriebsvorrichtungen, Gebäudeanlagen und § 6b EStG; Hanraths, Übertragung stiller Reserven, BB 1966 S. 1134; Steinfeld aaO S. 410.

trachtungsweise ist, daß die Gebäudeanlagen steuerlich trotz der gesonderten Abschreibungsmöglichkeit Teil des einheitlichen Wirtschaftsguts Gebäude sind¹⁾. Dies gilt grundsätzlich auch für § 6b EStG²⁾. So sollen z.B. Veräußerungsgewinne aus der gemeinsamen Veräußerung von Gebäuden und später eingefügten Gebäudeanlagen einheitlich auf ein Reinvestitionsgut "Gebäude" übertragen werden können³⁾.

Damit ist aber noch nicht entschieden, ob die Eigentumswohnung als Gebäudeteil angesehen werden kann. Zieht man wiederum den allgemeinen Sprachgebrauch zu Rate, so spricht dies für eine Gleichbehandlung der Eigentumswohnung mit den Gebäudeteilen. Zudem kann die Eigentumswohnung auch gesondert bilanziert und abgeschrieben werden. Der entscheidende Unterschied zu den Gebäudeteilen liegt aber darin, daß die Eigentumswohnung nicht als Teil des einheitlichen Wirtschaftsguts Gebäude angesehen werden kann. Sie stellt vielmehr auf Grund der ihr vom Gesetz zugelegten Eigenschaften selbst ein einheitliches Wirtschaftsgut dar. Dies wird besonders deutlich am Beispiel des in Eigentumswohnungen aufgeteilten Wohngebäudes. Durch die Aufteilung in Eigentumswohnungen verliert letzteres seine Eigenschaft als einheitliches Wirtschaftsgut. Der Unterschied wird auch deutlich bei den Verfügungsgeschäften. Bei der Veräußerung von Gebäuden werden regelmäßig die selbständig absetzbaren Gebäudeteile als zum Gebäude gehörig mitveräußert. Ein in Eigentumswohnungen aufgeteiltes Gebäude dagegen kann als solches nicht mehr Verfügungsgegenstand sein, weil, abgesehen von den abgegrenzten Wohnungseinheiten, auch die sonstigen Gebäudeteile von Gesetzes wegen anteilig zu den einzelnen Wohnungen gehören. Diese Unterschiede machen deutlich, daß eine Eigentumswohnung nicht zu den Gebäudeteilen

1) Littmann, aaO § 6b Rdnr. 24 (S. 811).

2) Zu einem Ausnahmefall vgl. -rh -, Gebäudeanlagen und Reinvestitionen, FR 1969 S. 435.

3) - rh -, aaO S. 435; - en -, Gebäudeanlagen und 6b-Verünstigungen, DB 1971 S. 359.

und damit zu dem einheitlichen Wirtschaftsgut Gebäude gerechnet werden kann. Eine Möglichkeit, den zu den begünstigten Veräußerungsobjekten zählenden Begriff des Gebäudes so auszulegen, daß auch die Eigentumswohnung ohne ihren Grundstücksanteil darunter gefaßt werden kann, besteht somit nicht.

Wenn das Gesetz einen Sachverhalt nicht ausdrücklich regelt und Auslegung auch nicht weiterhilft, kann in manchen Fällen durch eine ergänzende Rechtsfortbildung geholfen werden¹⁾. Diese Möglichkeit versagt indes, wenn der Gesetzgeber eine erschöpfende Regelung getroffen hat, denn mit der Beschränkung seiner Regelung auf bestimmte Fälle hat er zum Ausdruck gebracht, daß die nicht erfaßten Fälle der gesetzlichen Regelung nicht unterworfen sein sollen²⁾.

In § 6b EStG hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, daß nur die Gewinne aus der Veräußerung bestimmter, im Gesetz aufgezählter Anlagegüter begünstigt sein sollen. Daraus kann aber nicht geschlossen werden, daß der Gesetzgeber die Eigentumswohnung von der Vergünstigung ausschließen wollte. Vielmehr muß davon ausgegangen werden, daß er die Problematik nicht gesehen hat und deshalb die Eigentumswohnung weder ausdrücklich in den Kreis der begünstigten Wirtschaftsgüter einbezogen hat, noch sie davon ausgeschlossen wissen wollte. Diese Annahme gründet sich zum einen darauf, daß das durch Gesetz aus dem Jahre 1951 geschaffene Wohnungseigentum nach einer verhältnismäßig langen Anlaufzeit erst in den letzten Jahren eine außerordentliche Verbreitung erfahren hat³⁾. Zum anderen wird es bei der Eigentumswohnung nicht selten an der weiteren Voraussetzung der "Zugehörigkeit zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte"

1) Dazu Kruse, Steuerrecht I Allgemeiner Teil, § 8 III 2 (S. 96).

2) Paulick, aaO § 11 V Rdnr. 264 (S. 103).

3) Weitnauer-Wirths, Wohnungseigentumsgesetz, S. 36.

mangeln, wovon noch zu handeln sein wird. Diese Gründe mögen auch dazu geführt haben, daß der Gesetzgeber nachträglich die Eigentumswohnung noch nicht in den Katalog der begünstigten Veräußerungsobjekte aufgenommen hat, wie dies für die Absetzungen für Abnutzung nach § 7 Abs. 5 EStG durch Steueränderungsgesetz 1973 geschehen ist¹⁾.

Damit ist sichergestellt, daß eine Rechtsanwendung, die im Wortlaut des Gesetzes keine Stütze mehr findet, nicht von vornherein ausgeschlossen ist. In Betracht kommt eine analoge Gesetzesanwendung in der Weise, daß der in § 6b EStG bei den begünstigten Veräußerungsobjekten aufgeführte Gebäudebegriff bei der Veräußerung von Eigentumswohnungen entsprechend angewandt wird.

Die Analogie als Methode der Rechtsfindung zur Ausfüllung von Gesetzeslücken hat im Steuerrecht keine uneingeschränkte Anerkennung gefunden²⁾. Sie gilt aber unbestritten bei der Anwendung von Steuerbefreiungen oder Steuerbegünstigungen auf analoge Tatbestände des gesetzlichen Steuerbefreiungs- bzw. Steuerbegünstigungstatbestandes³⁾.

Negative Voraussetzung ist, daß die Andersartigkeit des analogen Tatbestandes nicht eine vom gesetzlichen Steuerbegünstigungstatbestand abweichende Behandlung rechtfertigt⁴⁾. Die Andersartigkeit des analogen Tatbestandes "Eigentumswohnung" zum gesetzlich geregelten Tatbestand "Gebäude" ist, wie bereits gezeigt wurde, vor allem darin zu sehen, daß eine Ungleichheit in tatsächlicher Hinsicht besteht, indem nämlich die Eigentumswohnung regelmäßig aus einem abgegrenzten Gebäudeteil besteht. Erklärtes Ziel des Gesetzgebers ist es, die durch den Zugriff der Gewinnsteuern auf die Veräußerungsgewinne bewirkte Stagnation des Veräußerungsverkehrs auf dem Grundstücksmarkt zu beseitigen⁵⁾.

1) Gesetz v. 26. 6. 1973 BGBl I S. 676.

2) Paulick, aaO § 11 IV Rdnr. 260 (S. 102).

3) Flume, Der gesetzliche Steuertatbestand und die Grenz- tatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis, StbJb 1967/ 68 S. 64ff (67).

4) Flume, aaO S. 68.

5) Begründung zum Steueränderungsgesetz 1964 - BT-Drucksache IV 2400 S. 46

Diese Zielsetzung deckt sich weitgehend mit den Gründen, die den Gesetzgeber bewogen haben, das Rechtsinstitut des Wohnungseigentums zu schaffen¹⁾. Ganz allgemein läßt sich sagen, daß die Andersartigkeit der Eigentumswohnung gegenüber dem gesetzlich geregelten Tatbestand "Gebäude" ohne Einfluß auf die gesetzgeberische Intention ist. Damit ist eine vom gesetzlichen Begünstigungstatbestand abweichende Behandlung nicht gerechtfertigt.

Der Bundesfinanzhof will in einer Entscheidung die analoge Anwendung von Steuervergünstigungsvorschriften auf Fälle beschränkt wissen, die sonst nachweislich "zu einem der wirtschaftlichen Vernunft widersprechenden Ergebnis" führen würden²⁾. Demgegenüber weist Flume darauf hin, daß es eine solche Begrenzung der Analogie weder im bürgerlichen Recht noch im Steuerrecht gibt. Es ergebe sich vielmehr schon aus dem Gleichheitssatz, daß für die analogen Tatbestände das gleiche wie für die gesetzlich geregelten gelten müsse, wenn nicht die Andersartigkeit der analogen Tatbestände die abweichende Behandlung rechtfertige³⁾.

Dieser Ansicht ist zuzustimmen. Der Bundesfinanzhof hat in seiner Entscheidung offenbar den Unterschied nicht beachtet, der zwischen einer Auslegung gegen den Wortlaut des Gesetzes und einer ergänzenden Rechtsfortbildung durch analoge Gesetzesanwendung besteht⁴⁾. Zur Begründung seiner Ansicht beschränkt er sich nämlich darauf, auf zwei frühere Entscheidungen zu verweisen, die sich beide mit den Voraussetzungen einer Auslegung gegen den Gesetzeswortlaut beschäftigen⁵⁾. Es bedarf deshalb letztlich keiner Entscheidung darüber, ob die Nichtanwendung des analogen Tatbestandes "Eigentumswohnung" auf den gesetzlich geregelten Tatbestand "Gebäude" zu einem der wirtschaftlichen Vernunft

1) Vgl. Koepp, aaO S. 16.

2) BFH, Urt. v. 25. 5. 1962 I 155/59 U BStBl 1962 III S. 351.

3) Flume, aaO S. 67f.

4) Vgl. dazu Kruse, aaO S. 90ff.

5) BFH, Urt. v. 7. 5. 1957 I 285/56 U BStBl 1957 III S. 264;
BFH, Urt. v. 12. 12. 1957 IV 10/57 U BStBl 1958 III S. 154.

widersprechenden Ergebnis führen würde, wenngleich nach den vorstehenden Ausführungen einiges für diese Annahme spricht.

Es kann somit festgestellt werden, daß die Eigentumswohnung zu den nach § 6b EStG begünstigten Veräußerungsobjekten gehört. Dies wird durch eine unterteilte Zurechnung zu den im Gesetz aufgezählten Veräußerungsobjekten erreicht. Der Miteigentumsanteil am Grundstück fällt unter den Begriff "Grund und Boden", während die Wohnung einschließlich der gemeinschaftlichen Gebäudeteile durch analoge Gesetzesanwendung wie ein "Gebäude" behandelt wird.

b. Der Zeitpunkt der Veräußerung

Die Veräußerung der begünstigten Objekte löst die Anwendung des § 6b EStG aus und bestimmt gleichzeitig, für welches Wirtschaftsjahr der Gewinn bei den Beschaffungskosten der Reinvestitionsgüter abgesetzt werden kann.

Die Veräußerung von Eigentumswohnungen wirft, soweit sie nach dem bisher Gesagten zu den begünstigten Vorgängen gehört, diesbezüglich keine besonderen Probleme auf. Eine Besonderheit stellt lediglich der schon mehrfach erwähnte Fall dar, daß Mietwohngrundstücke zum Zwecke ihrer Veräußerung in Eigentumswohnungen aufgeteilt werden. Dabei stellt sich die Frage, ob es sich um die Veräußerung von "Gebäuden" oder um die Veräußerung von "Eigentumswohnungen" handelt. Auch wenn bereits geklärt wurde, daß Eigentumswohnungen zu den begünstigten Veräußerungsobjekten zählen, ist die aufgeworfene Frage damit nicht gegenstandslos geworden. Von ihrer Beantwortung hängt es ab, auf welche Reinvestitionsgüter der Veräußerungsgewinn übertragen werden kann.

Für die Begründung von Wohnungseigentum stehen nach dem Gesetz zwei Möglichkeiten zur Verfügung. Sie kann erfolgen

durch vertragliche Einräumung von Sondereigentum oder durch Teilung¹⁾.

Die Teilung gemäß § 8 WEG ist die in der Praxis bevorzugte Art der Begründung von Wohnungseigentum²⁾. Sie wird vom Grundstückseigentümer dem Grundbuchamt gegenüber erklärt und erlangt ihre Wirksamkeit mit Anlegung der Wohnungsgrundbücher. Dieser Vorgang stellt sich, unabhängig davon, wann der zugrunde liegende schuldrechtliche Vertrag geschlossen wird, immer als die Veräußerung von Wohnungseigentum dar. Dabei kann es dahinstehen, ob man nach bürgerlichem Recht für den Veräußerungszeitpunkt auf den Übergang des juristischen Eigentums, d.h. der Anlegung des Wohnungsgrundbuchs, abstellt, oder ob man der im Steuerrecht anzuwendenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgend den Übergang der wirtschaftlichen Herrschaftsmacht genügen läßt³⁾. Entscheidend ist, daß durch den juristischen Vorgang der Begründung von Sondereigentum das Gebäude als wirtschaftliche Einheit seine Existenz verliert. Diese Tatsache erhält ihren sinnfälligen Ausdruck dadurch, daß nach Anlegung des Wohnungsgrundbuchblattes das Grundbuchblatt des Grundstücks von Amts wegen geschlossen wird⁴⁾. Die Veräußerung von Eigentumswohnungen kann deshalb nicht als die Veräußerung von "Gebäuden" angesehen werden. Dies zeigt auch das einfache Beispiel, daß der Veräußerer einen Teil der in dem Mietwohngrundstück erstellten Eigentumswohnungen für sich behält. Niemand würde auf den Gedanken kommen, dies als die Veräußerung eines Gebäudes anzusehen.

Für Steuerpflichtige, die ein Interesse daran haben, ihr Mietwohngrundstück als "Gebäude" zu veräußern, weil sie z.B. den Veräußerungsgewinn einheitlich auf ein neu zu erstellendes Gebäude übertragen wollen, kommt deshalb die Begründung des Wohnungseigentums durch Teilung nicht in Betracht.

1) Siehe § 2 WEG.

2) Palandt-Degenhardt, Bürgerliches Gesetzbuch, § 8 WEG Anm. 1.

3) Dazu Felix, Übertragung stiller Reserven des Anlagevermögens, BB 1965 S. 553ff (556).

4) Vgl. § 7 Abs. 1 S. 2 WEG.

Ihnen kann aber mit der zweiten Möglichkeit der Begründung von Wohnungseigentum geholfen werden. Die vertragliche Einräumung von Sondereigentum setzt eine Bruchteilsgemeinschaft der künftigen Wohnungseigentümer im Sinn von § 1008 BGB voraus. Diese kann entweder schon bestehen oder gleichzeitig mit der Einräumung des Sondereigentums begründet werden¹⁾. Macht der Steuerpflichtige nun von der Möglichkeit Gebrauch, das Eigentum an seinem Mietwohngrundstück zunächst auf die künftigen Wohnungseigentümer in Form des Bruchteilseigentums zu übertragen, so stellt sich dieser Vorgang als die "Veräußerung eines Gebäudes" dar. Die Begründung des Wohnungseigentums erfolgt dann nach vollzogener Veräußerung dadurch, daß die Miteigentümer vertraglich die Bildung von Sondereigentum vereinbaren, wozu sie zweckmäßigerweise bereits bei Erwerb ihres Miteigentumsanteils verpflichtet werden. Dem kann nicht entgegengehalten werden, daß auch bei dieser Konstruktion das Eigentum an dem Gebäude auf eine Vielzahl von Erwerbern übertragen wird. Der Unterschied zur Begründung des Wohnungseigentums durch Teilung liegt vielmehr darin, daß hier zunächst in einer vom Gesetz selbst vorgeschriebenen Art und Weise das Eigentum an dem Gebäude in eine Vielzahl ideeller Miteigentumsanteile aufgeteilt wird, ohne daß das Gebäude seinen Charakter als einheitliches Wirtschaftsgut verliert. Diesem Ergebnis steht auch nicht die im Steuerrecht anzuwendende wirtschaftliche Betrachtungsweise entgegen. Nach ihr liegt eine Veräußerung nicht schon immer beim Übergang des juristischen Eigentums vor. Maßgeblich ist vielmehr die Erlangung wirtschaftlichen Eigentums, wenn dies ausnahmsweise nicht mit dem juristischen Eigentum übereinstimmt²⁾.

1) Palandt-Degenhardt, aaO § 3 WEG Anm. 1a.

2) Vgl. Felix, aaO BB 1965 S. 556; Uelner, Der neue § 6b des Einkommensteuergesetzes, DStZ Ausg. A 1964 S. 365.

Durch die Begründung der Bruchteilsgemeinschaft begibt sich der Veräußerer der Möglichkeit, weiterhin über das Mietwohngrundstück zu verfügen. Bilanzsteuerlich führt dieser Vorgang, und nicht erst die Begründung des Sonder Eigentums, zur Gewinnrealisierung beim Veräußerer. Damit scheidet das Mietwohngrundstück aus seiner Bilanz aus, und an seine Stelle muß der Anspruch auf die Gegenleistung ausgewiesen werden¹⁾. Die Begründung der Bruchteilsgemeinschaft stellt somit auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Veräußerung im Sinne von § 6b EStG dar.

c. Die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen

Die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung setzt nach § 6b Abs. 4 S. 1 Ziff. 2 EStG voraus, daß die begünstigten Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte des veräußernden Steuerpflichtigen gehört haben²⁾. Zum Anlagevermögen gehören grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter, die nicht angeschafft worden sind, um weiterverkauft zu werden, sondern um dauernd Zwecken des Betriebs zu dienen³⁾. Für die Unterscheidung zum Umlaufvermögen ist auf die vom Steuerpflichtigen getroffene Zweckbestimmung und nicht auf die Art des Wirtschaftsguts abzustellen⁴⁾.

Eigentumswohnungen gehören folglich je nach ihrer Zweckbestimmung zum Anlagevermögen oder zum Umlaufvermögen des Steuerpflichtigen. Aufschluß über die Zweckbestimmung gibt die Art der Nutzung, die bei Eigentumswohnungen regelmäßig leicht festzustellen sein wird. Die bilanzmäßige Zuordnung

1) Vgl. Littmann, aaO § 6b Rdnr. 36 (S. 815).

2) Die Voraussetzung entfällt für das lebende Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe.

3) Groener-v.Wallis, Grundzüge der steuerlichen Gewinnermittlung, S. 17; Herrmann-Heuer, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, § 4 EStG Anm. 24.

4) Groener-v.Wallis, aaO S. 17; Herrmann-Heuer, aaO § 4 EStG Anm. 24.

spielt dagegen nur eine untergeordnete Rolle. Sie begründet nach allgemeiner Ansicht nur eine Vermutung für die betriebliche Zweckbestimmung, die vom Steuerpflichtigen durch entsprechende Nachweise jederzeit widerlegt werden kann¹⁾. Ist die Zweckbestimmung nicht klar erkennbar, so sollen in der Regel Wirtschaftsgüter als Anlagevermögen gewertet werden, die sechs Jahre zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehört haben²⁾. Diese Vermutung greift indes nicht ein, wenn besondere Gründe vorhanden sind, die einer Zurechnung zum Anlagevermögen entgegenstehen³⁾. Ein solcher Grund liegt vor, wenn der Steuerpflichtige den Verwendungszweck ändert⁴⁾.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob durch die Veräußerung von Eigentumswohnungen deren Verwendungszweck geändert wird. Nach der Rechtsprechung wird ein zum Anlagevermögen gehörendes Wirtschaftsgut nicht allein deshalb zum Umlaufvermögen, weil es veräußert werden soll, vor allem dann nicht, wenn es weiterhin in der bisherigen Weise genutzt wird⁵⁾. Zu dem Entschluß müssen vielmehr noch Maßnahmen hinzutreten, die die anderweitige Widmung eindeutig erkennen lassen⁶⁾. Das soll u.a. der Fall sein, wenn der Steuerpflichtige mit Gegenständen derselben Art Handel betreibt⁷⁾. Für die Veräußerung von Eigentumswohnungen folgt daraus, daß

-
- 1) Blümich-Falk, aaO § 6b Anm. 6b (S. 959); Littmann, aaO § 6b Rdnr. 42 (S. 817); Thiel, Rudolf, Übertragung stiller Reserven, Kommentar, Rdnr. 6o (S. 56).
 - 2) Vgl. Abschn. 41c Abs. 1 EStR; ferner Herrmann-Heuer, aaO § 6b EStG Anm. 38; Littmann, aaO § 6b Rdnr. 42 (S. 817).
 - 3) Vgl. Herrmann-Heuer, aaO.
 - 4) Vgl. Herrmann-Heuer, aaO § 4 EStG Anm. 24.
 - 5) BFH, Urt. v. 8. 2. 1972 VIII R 9/67, BFHE Bd. 105 S. 227; Herrmann-Heuer, aaO § 4 EStG Anm. 24.
 - 6) BFH, Urt. v. 3. 9. 1959 IV 119/58 U, BFHE Bd. 69 S. 431; BFH, Urt. v. 8. 2. 1972 VIII R 9/67 aaO.
 - 7) BFH, Urt. v. 16. 1. 1969 IV R 34/67, BStBl 1969 III S. 375 betr. den Grundstückshandel eines Architekten.

Wohnungen, die nicht nur vorübergehend betrieblichen Zwecken gedient haben, für diesen Zweck aber nicht mehr benötigt werden, vom Steuerpflichtigen veräußert werden können, ohne daß sich damit der Verwendungszweck ändert. Dagegen scheiden für die Inanspruchnahme der Reinvestitionsvergünstigung Eigentumswohnungen aus, die vom Steuerpflichtigen bereits in der Absicht errichtet wurden, sie später zu veräußern, auch wenn sie länger als sechs Jahre seinem Betriebsvermögen angehört haben.

Werden in Mietwohngrundstücken, die zum Anlagevermögen eines Steuerpflichtigen gehören, Eigentumswohnungen erstellt, die dann verkauft werden sollen, so fragt es sich, ob dieser Vorgang als eine Änderung der Zweckbestimmung anzusehen ist. Diese Frage ist von großer Bedeutung für Wohnungsunternehmen, die ihre Mietwohnungen vornehmlich an die früheren Mieter veräußern wollen, um sich damit Mittel für die Erstellung neuer Wohnanlagen zu beschaffen.

Macht der Steuerpflichtige von der Möglichkeit des § 3 WEG Gebrauch und überträgt er das Eigentum an dem Mietwohngrundstück zunächst zu Bruchteilen auf die künftigen Wohnungseigentümer, so stellt sich dieser Vorgang, wie zuvor gezeigt wurde, als die "Veräußerung eines Gebäudes" dar. Dabei wird das Gebäude bis zur Begründung des Wohnungseigentums in der bisherigen Weise genutzt. Das Mietwohngrundstück bleibt in diesem Fall bis zum völligen Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen dessen Anlagevermögen. Insoweit bestehen gegen die Inanspruchnahme der Reinvestitionsvergünstigung keinerlei Bedenken.

Eine andere Beurteilung könnte sich u.U. ergeben, wenn der Steuerpflichtige die Begründung des Wohnungseigentums durch Teilung bewirkt. Gegenstand der Veräußerung ist jetzt nicht mehr das Mietwohngrundstück, sondern die einzelne Eigentumswohnung¹⁾. Die verschiedenen rechtlichen Möglichkeiten für die Vornahme desselben wirtschaftlichen Vorgangs rechtfertigen eine unterschiedliche Behandlung bezüglich der Zugehörigkeit zum Anlagevermögen nicht. Die Aufteilung eines

1) Vgl. vorne III 3b (S. 104).

zum Anlagevermögen gehörenden Mietwohngrundstücks in Eigentumswohnungen ist für sich genommen noch keine Maßnahme, die eine anderweitige Widmung erkennen läßt, wenn damit nur bezweckt wird, nicht mehr benötigtes Betriebsvermögen zu veräußern. Insoweit bleibt es auch bei der Vermutung, daß ein Wirtschaftsgut, welches dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen sechs Jahre angehört hat, als Anlagevermögen zu werten ist. Es sind keine besonderen Gründe erkennbar, die einer Zurechnung zum Anlagevermögen in diesem Fall entgegenstehen könnten. Die Aufteilung eines Mietwohngrundstücks in Eigentumswohnungen berührt mithin die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen nicht. Für die Inanspruchnahme der Reinvestitionsvergünstigung ergeben sich mithin keine Besonderheiten gegenüber der Begründung von Wohnungseigentum zum Zwecke der Veräußerung in der Form des § 3 WEG.

d. Die Sechsjahresfrist

Mit der Fristsetzung sollen Geschäfte, die bereits in der Absicht erfolgt sind, durch Ausnutzung einer Wertsteigerung Gewinne zu erzielen, d.h. also spekulative Geschäfte, von der Steuervergünstigung ausgeschlossen werden¹⁾.

Für die Behandlung von Eigentumswohnungen ergeben sich in diesem Zusammenhang keine besonderen Probleme. Es gilt das über die Zugehörigkeit von Eigentumswohnungen zum Anlagevermögen Ausgeführte entsprechend. Bei Eigentumswohnungen, die in früheren Mietwohngrundstücken erstellt werden, ist daher die Voraussetzung der Sechsjahresfrist erfüllt, wenn das Mietwohngrundstück dem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen entsprechend lange angehört hat.

1) Vgl. Begründung zum Steueränderungsgesetz 1964, BT-Drucksache IV/2400 S. 64; ferner Heidrich, Die Sechsjahresfrist bei der Übertragung stiller Reserven nach § 6b des Einkommensteuergesetzes, BB 1967 S. 750.

Dieses Ergebnis wird durch die folgenden Beispiele bestätigt: Es ist anerkannt, daß späterer Herstellungsaufwand, wie z.B. Ausbau, Umbau oder Erweiterung eines Gebäudes für die Berechnung der sechsjährigen Frist unerheblich ist. Nur wenn die Umgestaltung so grundlegend ist, daß ein neues Wirtschaftsgut entsteht, beginnt mit der Schaffung des neuen Wirtschaftsguts auch eine neue Sechsjahresfrist¹⁾.

Ebenso werden Anteile an Kapitalgesellschaften, die durch eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln entstanden sind, für die Berechnung der Sechsjahresfrist nicht als neue Wirtschaftsgüter gewertet, weil die durch sie repräsentierte Vermögenssubstanz bereits in vollem Umfang in den alten Anteilsrechten repräsentiert war²⁾.

Diese Beispiele zeigen, daß für die Bemessung der Sechsjahresfrist die wirtschaftliche Identität und nicht die rechtliche Qualifizierung entscheidend ist. Für den Veräußerer, der die Reinvestitionsvergünstigung in Anspruch nehmen will, stellt sich die Aufteilung in Eigentumswohnungen nur als eine Modalität des Veräußerungsgeschäfts dar. Zwischen dem Mietwohngrundstück einerseits und den Eigentumswohnungen andererseits besteht völlige wirtschaftliche Identität. Von der Schaffung eines neuen Wirtschaftsguts kann keine Rede sein. Die Bemessung der Sechsjahresfrist kann deshalb für Mietwohngrundstücke und Eigentumswohnungen nur einheitlich erfolgen.

Dieses Ergebnis entspricht auch der gesetzgeberischen Intention. Der Gesetzgeber wollte Mobilisierung insbesondere auf dem Grundstücksmarkt, aber keine Spekulation begünstigen³⁾.

1) Vgl. Abschn. 41c EStR; ferner -en-, Gebäudeanlagen und 6b-Vergünstigungen, DB 1971 S. 359; Uelner, Die neuen Richtlinien zu den §§ 6b und 6c EStG DStZ Ausg. A 1966 S. 130ff (136).

2) Blümich-Falk, aaO § 6b Anm. 6 (S. 963).

3) Heidrich, aaO S. 750.

4. Die begünstigten Reinvestitionsobjekte

Die Reinvestitionsvergünstigung besteht darin, daß die bei der Veräußerung der begünstigten Objekte aufgedeckten stillen Reserven um die Beschaffungskosten bestimmter neu angeschaffter oder hergestellter Wirtschaftsgüter gekürzt werden können. Dieser eingeschränkte Übertragungsmodus bewirkt, daß die bei der Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven nur auf Wirtschaftsgüter übertragen werden können, deren Nutzungsdauer nicht länger als die der veräußerten Wirtschaftsgüter ist. Er beruht auf der Erwägung, daß die aufgedeckten stillen Reserven nicht unversteuert bleiben sollen; ihre Versteuerung soll vielmehr nur gestundet werden¹⁾.

Die aufgeteilte Zuordnung der Eigentumswohnung zu den begünstigten Veräußerungsobjekten "Grund und Boden" und "Gebäude" bewirkt, daß die bei ihrer Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven nur auf die vom Gesetz begünstigten Reinvestitionsobjekte übertragen werden können. Damit ist sichergestellt, daß die Inanspruchnahme der Reinvestitionsvergünstigung bei der Veräußerung von Eigentumswohnungen mit dem im Gesetz zum Ausdruck gebrachten, gesetzgeberischen Willen in Einklang steht.

Im einzelnen bestehen für die Übertragung der Veräußerungsgewinne folgende Möglichkeiten: Der auf Grund und Boden entfallende Gewinnanteil kann für die Reinvestition von abnutzbaren beweglichen Anlagegütern, Gebäuden und Grund und Boden verwandt werden. Der auf das Gebäude entfallende Gewinnanteil kann wiederum auf Gebäude und abnutzbare bewegliche Anlagegüter, nicht jedoch auf neu erworbenen Grund und Boden übertragen werden. Selbstverständlich können die stillen Reserven auch auf neu erworbene Eigentumswohnungen übertragen werden. Der Abzug von den Beschaffungskosten hat dabei entsprechend der Unterteilung bei den Veräußerungsobjekten zu erfolgen.

1) Vgl. Begründung zum Steueränderungsgesetz 1964, BT-Drucksache IV/2400 S. 63; ferner Bühler-Paulick, Einkommensteuer - Körperschaftsteuer, Kommentar, § 6b EStG Rdnr. 8.

Stille Reserven aus der Veräußerung von Eigentumswohnungen, die in Mietwohngrundstücken erstellt worden sind, können, je nach der Art der Begründung des Wohnungseigentums¹⁾, einheitlich auf ein Gebäude oder aufgeteilt auf Grund und Boden und Gebäude oder wiederum auf Eigentumswohnungen übertragen werden.

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Vergünstigung ist immer, daß auch die Reinvestitionsgüter im Zeitpunkt ihrer Beschaffung zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehören²⁾.

Die Gewährung der Reinvestitionsvergünstigung bei der Veräußerung von Eigentumswohnungen trägt mit dazu bei, die Zielsetzung, die der Gesetzgeber mit Einführung des Rechtsinstituts "Wohnungseigentum" verfolgt hat³⁾, zu verwirklichen.

1) Vgl. vorne III 3b (S. 104).

2) § 6b Abs. 4 S. 1 Ziff. 3 EStG.

3) Dazu vorne III 1 (S. 88).

Lebenslauf

Am 31. Juli 1944 wurde ich in Siegen, Nordrhein-Westfalen, mit deutscher Staatsangehörigkeit geboren.

Meine Schulzeit verbrachte ich bis zur mittleren Reife in Kreuztal, Kreis Siegen. Danach besuchte ich in Hilchenbach, Kreis Siegen, das Jung-Stilling-Gymnasium und legte dort im Februar 1966 die Reifeprüfung ab.

Das juristische Studium begann ich im Sommersemester 1966 in Marburg a.d. Lahn. Danach besuchte ich seit dem Sommersemester 1967 die Universität in Bonn, wo ich im Herbst 1970 das Referendarexamen ablegte. Von Februar 1971 bis zur Ablegung der Assessorprüfung im Dezember 1973 war ich als Gerichtsreferendar wiederum in Marburg wohnhaft und während dieser Zeit zugleich als wissenschaftliche Hilfskraft an der Marburger Universität beschäftigt.

Seit dem 12. November 1971 bin ich mit der Diplom-Bibliothekarin Ulrike Stahlschmidt, geb. Bieneck, verheiratet.

Im Zusammenhang mit der Anfertigung dieser Arbeit habe ich erneut zwei Semester Rechtswissenschaften an der Johannes Gutenberg-Universität in Mainz studiert.

Der Bundesrichter i.R. Professor Dr. Adolf Grass hat diese Arbeit angeregt und sie bis zu ihrem Abschluß betreut. Dafür bin ich ihm zu großem Dank verpflichtet.

